

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

L'IMPOT

SUR LES

BÉNÉFICES AGRICOLES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Vendredi 4 Juillet 1919, à 3 heures

PAR

Georges PERSEGOL

Diplômé de l'École des Hautes Études Commerciales

Président : M. HITIER, professeur

Suffragants : { MM. PERREAU, professeur
TRUCHY, professeur

PARIS

JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, VI^e

1919

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

L'IMPOT

SUR LES

BÉNÉFICES AGRICOLES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Vendredi 4 Juillet 1919, à 3 heures

PAR

Georges PERSEGOL

Diplômé de l'École des Hautes Études Commerciales



Président : M. HITIER, professeur

*Suffragants : { MM. PERREAU, professeur
TRUCHY, professeur*

PARIS

JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, VI^e

1919

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

L'IMPÔT DES BÉNÉFICES AGRICOLES

INTRODUCTION

L'idée de faire supporter à la terre une part des dépenses de la nation est fort ancienne. Elle remonte même à l'époque reculée au cours de laquelle s'organisèrent les premières agglomérations humaines. Les hommes abandonnant la vie nomade s'étaient groupés dans les lieux les plus aptes à satisfaire les besoins de la vie. Ils s'étaient appropriés le sol et pour augmenter le rendement et éviter aussi l'épuisement d'une terre toujours la même, ils avaient pris l'habitude d'y incorporer une somme de travail de plus en plus grande en s'aidant d'instruments rudimentaires créés pour les besoins de cette industrie nouvelle. L'industrie agricole était née.

Cette appropriation du sol et sa mise en valeur fut alors la source essentielle de la richesse individuelle. Aussi, dès que les sociétés humaines naissantes eurent pris conscience des besoins particuliers

à la collectivité, ont-elles pensé, pour faire face à ces dépenses effectuées dans l'intérêt de tous leurs membres, à demander à chacun d'eux l'abandon d'une part des produits qu'ils tiraient de la culture des terres.

Ce prélèvement fut donc la forme première de l'impôt.

Il se fit le plus souvent en nature et cela même après que, pour faciliter les échanges, l'homme eut imaginé d'utiliser les métaux précieux, tout d'abord sous leur forme brute, puis plus tard en pièces de monnaie.

Mais l'idée du bénéfice agricole est complètement étrangère à cette conception fiscale primitive.

L'impôt qui vient de naître est l'impôt foncier.

On retrouve des traces de son existence jusque dans la plus haute antiquité, dans l'Egypte du temps des Pharaons, en Chine et chez les Grecs.

Son appellation variera au cours des siècles ; c'est le « vestigal » levé par la République romaine sur les peuples vaincus, le « capita » de Dioclétien sous l'Empire, la « jugatio terrana » levée dans les Gaules sous le Bas-Empire et conservée par les rois francs, puis à l'époque féodale le « champart », levé au profit du roi et des seigneurs dans leurs domaines respectifs, que l'on peut également considérer comme un impôt foncier. C'est plus tard, sous l'ancien régime, l'impôt du vingtième et la taille réelle ou personnelle.

Mais quels que soient les noms qui les désignent et la forme de leur perception, ces impôts, qui sont les précurseurs de notre impôt foncier actuel, ont été établis en dehors de toute considération de bénéfice agricole ; ils constituent simplement un prélèvement sur le revenu retiré de la terre. Celle-ci assurant l'existence des hommes, on estime à juste titre qu'elle doit, dans une large mesure, pourvoir aux besoins de l'Etat qui se superpose aux individus. Et ce prélèvement s'effectue sans que le législateur songe à distinguer ce qui dans le revenu de l'exploitation agricole est la part de la fertilité naturelle du sol et du capital qui y a été incorporé et celle du travail et du capital d'exploitation.

Ce n'est pas que la notion du bénéfice agricole fut inexistante dans l'esprit des hommes au cours des siècles passés. Elle était devenue évidente dès le jour où, par suite du développement de la richesse humaine et de sa capitalisation, la propriété du sol et son exploitation furent susceptibles de se trouver dans deux mains différentes. Mais l'organisation de la production et du travail n'était pas encore parvenue à une perfection suffisante pour engendrer dans l'esprit humain une conception aussi abstraite que la conception actuelle du bénéfice agricole. Cette conception n'est elle-même que le résultat d'une longue évolution, qui suivit celle de la vie économique, et ce n'est qu'à une époque toute récente

qu'elle influa enfin sur l'organisation financière des Etats.

L'Angleterre est le premier pays qui ait, en matière fiscale, distingué le bénéfice agricole. C'est en 1803, lors de la transformation de l'income-tax en un impôt cédulaire, que, sur les cinq cédules entre lesquelles se répartissaient suivant leur nature les différents revenus, l'une d'elles fut réservée aux bénéfices agricoles. Au cours du siècle dernier, la plupart des pays étrangers introduisirent également cette taxation nouvelle dans leur législation.

En France, l'impôt des bénéfices agricoles ne devait être créé que par la loi du 31 juillet 1917. Le seul impôt qui ait frappé l'agriculture au cours du siècle dernier est l'impôt foncier créé par le décret-loi du 1^{er} décembre 1790.

L'impôt foncier de la propriété non bâtie, qui devait être remanié par la loi du 29 mars 1914, prenait pour base le revenu net des terres et atteignait ainsi indistinctement, de même que les impôts qui l'avaient précédé, la rente du sol également appelée valeur locative, qui est la rémunération du capital représenté par le fonds de la propriété, et le bénéfice agricole qui constitue celle du travail et du capital d'exploitation représenté par les instruments agricoles, le bétail, les semences, les engrais et le fonds de roulement.

L'impôt foncier ainsi établi était à la charge du

propriétaire, même au cas de fermage ou de métayage.

Il devait appartenir à la loi du 29 mars 1914 de séparer nettement, en matière d'imposition, la rente, du bénéfice agricole. Mais cette loi n'atteignait plus par l'impôt que le premier de ces revenus. Le bénéfice agricole ainsi isolé était placé en dehors de la législation fiscale.

Nous avons vu que la plupart des législations étrangères avaient devancé notre pays dans la voie de la taxation des bénéfices agricoles. Mais partout le sort de cette taxation a été intimement lié à celui de l'impôt sur le revenu. Il en a été de même en France.

La question de la création d'un impôt sur le revenu, et celle beaucoup plus générale de la transformation du régime fiscal français créé par la Constituante, s'était en effet posée de bonne heure devant les Assemblées et devant le pays. Des projets dus pour la plupart à l'initiative parlementaire se manifestèrent nombreux.

Le premier en date est celui de M. Goudchaux, Ministre des Finances, en 1848, que les événements politiques empêchèrent d'aboutir. Puis vinrent les projets Lempereur (1848) et Rouveuvre (1871). Ce n'étaient là encore que des projets établissant des impôts de superposition. Ces projets, qui restèrent sans résultats, eurent du moins l'avantage de pré-

parer la voie à des initiatives plus heureuses.

Le premier projet de transformation des impôts directs ne fut présenté à l'Assemblée nationale qu'en 1872. On chercha à instituer en France un système analogue à celui de l'income-tax anglais. Ce premier effort ne donna qu'un résultat partiel qui fut l'introduction dans notre système fiscal de l'impôt sur les valeurs mobilières (loi du 29 juin 1872).

D'autres projets et propositions de loi furent présentés par la suite. Ils furent particulièrement nombreux à la suite des travaux de la commission extraparlamentaire de 1894-1895, instituée par M. Poincaré, alors Ministre des Finances. Les plus importants, après le projet de cette commission, furent ceux de MM. Doumer (1896), Klotz (1898), Caillaux (1900), Rouvier (1903), Caillaux (1907).

Tous ces louables efforts devaient aboutir, après avoir vaincu bien des hostilités et des répugnances dues surtout au caractère obligatoirement inquisitorial de pareils systèmes fiscaux, tout d'abord à la loi du 15 juillet 1914 « établissant un impôt général sur le revenu », puis trois ans plus tard, en pleine guerre, à la loi du 31 juillet 1917 « portant suppression des contributions personnelle-mobilière, des portes et fenêtres et des patentes et établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenus » (1).

1. Part de l'Etat seulement.

La plupart des projets et propositions de loi déposés de 1848 à 1907 ont fait une place spéciale à la taxation des bénéfices agricoles. Au cours des discussions devant les Chambres, la bataille fut vive entre partisans de cette taxation et ses adversaires.

Une première atteinte fut portée à l'isolement du bénéfice agricole par le vote de la loi du 15 juillet 1914 précitée. Les bénéfices agricoles devenaient imposables en tant qu'élément du revenu global. Mais il devait appartenir à la loi du 31 juillet 1917, atteignant séparément les différents revenus, de créer un impôt spécial aux bénéfices agricoles.

C'est cet impôt sur les bénéfices agricoles, que, d'accord avec M. le Professeur Hitier qui a bien voulu accepter la présidence de notre thèse et auquel nous adressons l'expression de notre reconnaissance, nous avons choisi comme sujet du présent opusculé.

Dans un premier chapitre, nous rechercherons tout d'abord une définition du bénéfice agricole dont il importe d'avoir une idée très nette avant de s'engager plus avant dans cette étude. Nous développerons ensuite, en les critiquant, les différents arguments qui ont été émis contre l'imposition des bénéfices agricoles. Nous traiterons à cette occasion de la question plus particulièrement importante de la difficulté que présente la recherche du bénéfice net. Nous donnerons également les raisons qui ont

néanmoins milité, avec succès, en faveur de l'adoption de l'impôt.

Nous étudierons de plus dans ce même chapitre les différents systèmes qui peuvent être pris pour base d'imposition des bénéfices agricoles, sans omettre de signaler les solutions adoptées par les principales législations étrangères, et, *in fine*, nous justifierons la création d'un impôt spécial à cette catégorie de revenus.

Dans un deuxième chapitre, nous consacrerons quelques pages aux projets et propositions de loi d'impôt sur le revenu qui de 1848 à 1907 ont prévu la taxation des bénéfices agricoles. Nous y verrons des conceptions, les unes seulement originales, les autres plus remarquables par leurs qualités fiscales. Nous aboutirons ainsi au projet Caillaux de 1907 et indiquerons les phases et transformations successives par lesquelles ce projet est passé avant d'aboutir aux lois actuellement en vigueur, loi du 29 mars 1914 réorganisant l'impôt foncier, loi du 15 juillet 1914 instituant l'impôt général sur le revenu, et enfin loi du 31 juillet 1917 créant des impôts spéciaux aux différentes catégories de revenus.

Le troisième chapitre sera consacré à l'analyse du texte même de l'impôt des bénéfices agricoles que nous étudierons article par article.

Un quatrième chapitre constituera une étude des répercussions qu'a eues le vote de la loi du 31 juillet

1917 sur la loi antérieure du 15 juillet 1914 en matière de détermination du revenu imposable au titre de l'impôt général sur le revenu.

Dans un cinquième et dernier chapitre, nous émettrons les critiques que nous aura suggérées l'étude de l'impôt des bénéfices agricoles et nous rechercherons si une modification s'impose, et dans l'affirmative, quelle est la meilleure solution à adopter.

CHAPITRE PREMIER

GÉNÉRALITÉS SUR L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES AGRICOLES

SECTION PREMIÈRE

Définition du bénéfice agricole

1^{re} Recherche d'une définition du bénéfice agricole

Comment peut-on définir le bénéfice agricole ?

D'après le dictionnaire, le mot « bénéfice » est synonyme des mots « gain » et « profit ». Le bénéfice agricole est donc le gain, le profit que l'on retire de la culture des terres.

En quoi consiste ce gain, ce profit ?

Inexistante à l'origine dans l'esprit des hommes, la conception du bénéfice agricole ne s'y est formée que lentement, au fur et à mesure que la production et le travail progressaient dans la voie d'une meilleure organisation.

Nous avons exposé dans l'introduction de cette étude comment l'industrie agricole prit naissance après

que les hommes abandonnant la vie nomade, qui avait été la condition initiale de l'existence de la famille humaine, se furent appropriés le sol.

Quelle était à cette époque l'organisation de la production ?

Cette organisation était fort simple. L'exploitation était individuelle. Le cultivateur aidé des membres de sa famille cultivait lui-même les terres dont il était possesseur. Il en récoltait les fruits avec lesquels il subvenait à ses besoins et à ceux de sa famille. Les frais d'exploitation étaient inexistantes. Il travaillait, il récoltait. Tout était pour lui.

On conçoit qu'en un tel état d'organisation de la société, la notion du bénéfice agricole n'ait pu se développer.

Cette notion ne pouvait prendre toute sa valeur dans l'esprit des hommes que par opposition à l'idée de perte, c'est-à-dire d'amoindrissement de son revenu, mais par une cause autre que les causes naturelles : intempéries, épizooties. Il fallait, en d'autres termes, qu'une portion importante de la valeur de sa récolte, une fois levée, lui fut retirée par suite d'un fait humain et social.

Ce fait ne se produisit que le jour où la propriété du sol et son exploitation furent susceptibles de se trouver dans deux mains différentes.

Comment cette évolution s'est-elle produite ?

Ce fut une des conséquences du développement

de la richesse humaine et de sa capitalisation. De bonne heure, les hommes avaient compris tout le sens du mot « économie » et pour se mettre à l'abri du contre-coup des mauvaises récoltes, des pertes de bétail, de la maladie, ils veillèrent à rendre la production supérieure à la consommation et à accumuler des richesses. Le capital était né. Cette accumulation de richesses put permettre à certains de ne plus travailler eux-mêmes leurs terres, soit qu'ils pussent dès lors se contenter pour vivre d'une simple redevance payée par celui auquel ils abandonnaient temporairement leur exploitation, soit que la création de nouvelles branches d'activité, conséquence de la naissance du capital, commerce ou embryon d'industrie, put leur permettre de trouver ailleurs, ou une meilleure utilisation de leurs capitaux, ou simplement le supplément de ressources nécessaires à leur existence. D'autres, au contraire, tout en conservant leur exploitation, utilisèrent les richesses qu'ils avaient amassées à acquérir de nouvelles terres. Et, soit que la somme de travail à fournir pour les exploiter dépassât leurs forces, soit que ces nouvelles propriétés, fussent trop éloignées pour être englobées dans leur ancienne exploitation, ils les confièrent, comme les précédents, à des étrangers moyennant paiement d'une redevance.

Le nouveau venu, fermier ou métayer, entra dans la propriété pour la cultiver avec seule-

ment un droit temporaire d'occupation, va récolter les fruits de l'exploitation. Mais il n'en conservera pas la totalité. Il en remettra une partie, en nature ou en espèces, au propriétaire. Cette part, plus ou moins importante suivant les conventions intervenues, constituera pour l'exploitant le prix du droit d'exploiter une terre qui appartient à autrui. Elle sera donc perdue pour lui. Le reliquat, c'est-à-dire ce qui lui reste, déduction faite de la part versée au propriétaire, sera son « bénéfice ».

Désormais l'esprit des hommes est fait à cette idée du partage du revenu total de la terre en deux tranches, partage jugé parfaitement légitime.

Puis de concrète, cette conception revêtit peu à peu un caractère d'impersonnalité. Faisant abstraction des personnes, on considéra la part revenant au propriétaire comme le fruit de la richesse représentée par le fonds lui-même et celle du fermier comme la rémunération de son travail.

Par un nouvel effort d'abstraction on en arriva bientôt à distinguer ces deux éléments dans le revenu que le propriétaire-exploitant retire en bloc de ses terres.

On ne devait pas tarder non plus à acquérir la notion du capital d'exploitation. Au début, les fermiers ne possédaient rien par eux-mêmes. Ils n'apportaient que leur activité et leurs connaissances ; le propriétaire fournissait les outils, les semences, le

cheptel, dont la valeur était englobée dans celle du fonds. Mais progressivement la situation des fermiers s'était améliorée. Ils s'étaient constitué un capital avec lequel ils acquirent la propriété du matériel d'exploitation et du cheptel. Ce capital devait, pour son excédent, constituer le fonds de roulement dont l'importance ne fit que s'accroître au fur et à mesure du perfectionnement de la production. Outils, semences, cheptel, fonds de roulement, tous éléments constitutifs du capital d'exploitation seront donc généralement la propriété du fermier. La part des revenus de l'exploitation qui lui restera en pleine propriété après avoir retiré celle du propriétaire constituera donc à la fois la rémunération du travail et du capital d'exploitation et elle n'en sera que plus considérable.

Ainsi l'existence du bénéfice agricole ne devint évidente que le jour où l'association de deux hommes juridiquement différents remplaça, pour l'exploitation d'une même terre, l'exploitation individuelle et vint provoquer la division des produits du sol en deux parts, l'une constituant l'intérêt du capital représenté par le sol, et désigné de nos jours sous le terme de « rente du sol » ou « valeur locative », l'autre la rémunération du travail et du capital d'exploitation constituant le bénéfice agricole.

Après avoir exposé les différentes phases qui marquèrent le développement de la conception du

bénéfice agricole, nous pouvons reprendre avec plus de facilité la recherche de la définition de ce bénéfice.

« Le bénéfice agricole est le profit que l'homme retire de la culture des terres », avons-nous dit précédemment.

Doit-on en conclure que tout ce qui vient du sol constitue pour celui qui le cultive un bénéfice ? Les économistes répondent négativement. Il y a, disent-ils, deux sortes de revenus : le revenu brut et le revenu net. Le revenu brut est la valeur totale des produits récoltés. Le revenu net est, au contraire, ce qui restera à l'exploitant lorsqu'il aura réglé toutes les dépenses qu'il a dû faire pour obtenir le revenu brut. C'est le revenu net, continuent-ils, qui constitue le bénéfice agricole. Ce qui est évident, car des dépenses ne sauraient constituer un bénéfice.

Notre définition se modifie donc ainsi :

« Le bénéfice agricole est ce qui reste entre les mains de l'exploitant lorsqu'il a soldé toutes les dépenses d'exploitation. »

Cette définition est encore loin d'être satisfaisante. Elle ne mentionne, en effet, ni les éléments de production mis en œuvre, ni la forme sous laquelle l'exploitant utilise son activité.

Les éléments de production mis en œuvre sont, ainsi que nous l'avons vu au cours des pages précédentes, le travail de l'exploitant et le capital d'exploitation.

Sous quelle forme, d'autre part, l'exploitant est-il susceptible d'utiliser son activité personnelle ? Il pourra concourir à la production par un travail manuel ou se borner à assumer un travail de direction s'il emploie un personnel nombreux. La plupart du temps il travaillera au milieu de ses aides tout en les dirigeant.

Notre définition a de plus le grave défaut d'englober la part du propriétaire ou « rente du sol » que nous avons déjà dit ne pas se confondre avec le bénéfice agricole.

En tenant compte de ces observations, la définition précédente prend la forme définitive suivante :

« Le bénéfice agricole est la part des revenus de la terre, défalcation faite de la rente du sol ou valeur locative et des dépenses d'exploitation, qui échoit en toute propriété à l'exploitant et constitue la rémunération tant de son travail manuel et de direction que du capital mis en œuvre pour les besoins de l'exploitation. »

Quelles sont les dépenses d'exploitation dont il vient d'être fait mention ? Ou mieux, pour ne pas perdre de vue le côté fiscal de notre étude, posons la question sous un point de vue plus général, et énumérons quelles sont les déductions que doit supporter le revenu brut de l'exploitation pour ne laisser apparaître que le bénéfice net ou réel.

Au cas de fermage, il y a lieu de déduire :

Le loyer payé au propriétaire du fonds et les charges accessoires.

L'intérêt des capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'entreprise.

Les salaires et gages des ouvriers et employés.

Les frais généraux d'exploitation (entretien du matériel agricole, réparations locatives, frais divers, etc.).

Les assurances diverses (incendie, grêle, mortalité du bétail, accidents du travail).

Amortissement du matériel agricole.

Dans le cas d'exploitation par le propriétaire lui-même, bien que la totalité des produits revienne à ce dernier, il convient néanmoins, pour faire apparaître le bénéfice net, de retrancher du produit brut, en même temps que les dépenses et autres charges spécifiées ci-dessus, et à défaut de loyer véritable, la valeur locative du fonds, sauf à n'opérer aucune déduction à raison des dépenses qui auraient le caractère de charges de la propriété et non de frais d'exploitation.

Au cas d'exploitation à portion de fruits, le décompte serait analogue, mais le loyer serait remplacé par la valeur des produits enlevés par le propriétaire, ce qui revient au même.

2° *La conception du bénéfice agricole dans les principales législations.* — La définition que nous venons de donner du bénéfice agricole a un caractère essen-

tiellement économique. Mais, en matière fiscale, les diverses législations ont adopté, pour dégager le bénéfice en tant que matière imposable, des critères plus ou moins semblables ou différents de cette conception économique. Cette différence d'interprétation tient aux difficultés que l'on a partout rencontrées dans l'établissement d'un mode d'imposition équitable. C'est là une question sur laquelle nous reviendrons ultérieurement.

Cette conception économique du bénéfice agricole a pleinement été acceptée en *France* par le législateur. Mais l'administration des contributions directes, en l'absence de toute définition donnée par le texte de loi du 31 juillet 1917, s'est placée à un point de vue essentiellement pratique, et elle considère que le bénéfice agricole « est constitué par les profits résultant de la vente par l'exploitant des produits de la culture et de l'élevage ». Nous reviendrons sur ce sujet à l'occasion de l'article 16 de la loi.

En *Angleterre*, la conception du bénéfice agricole, est à peu près identique sous une forme différente. L'article 2 de l'*Act* du 28 juin 1853 définit les bénéfices agricoles « les revenus provenant de l'occupation de toutes terres, maisons, tenures et héritages existant dans le Royaume-Uni. » Le législateur anglais s'attache donc à l'idée d'occupation. Les revenus de la propriété elle-même, la *rent*, rente du sol ou valeur locative, seront taxés à la cédule A qui

correspond à notre impôt foncier actuel et le bénéfice agricole qui constitue le revenu de l'occupant, que celui-ci soit le propriétaire lui-même, fait exceptionnel en Angleterre, au cas d'exploitation directe où le fermier ou métayer au cas de location sera taxé à la cédule B.

En *Prusse*, où il n'existe qu'un impôt général sur le revenu, l'*Einkommensteuer* (loi du 24 juin 1891), le bénéfice agricole est taxé en tant qu'élément du revenu global.

D'après la législation prussienne il n'y a bénéfice agricole que lorsqu'il y a exploitation de terres louées à autrui. Quand le propriétaire exploite lui-même, l'ensemble de son revenu est frappé sans discrimination entre la rente et le bénéfice agricole. Au contraire, en cas de fermage, la rente est déduite du bénéfice.

En *Italie*, l'article 9 de la loi du 24 août 1877 sur l'impôt des richesses mobilières est ainsi conçu : « Les revenus ou bénéfices agricoles ne sont soumis à l'impôt qui s'ils sont perçus par toute autre personne que le propriétaire du bien-fonds dont ils proviennent. » Les bénéfices agricoles réalisés par le propriétaire lui-même sont taxés par l'impôt foncier car celui-ci taxe l'ensemble du revenu net du propriétaire exploitant.

Le législateur italien s'est de plus attaché au caractère mobilier ou immobilier du revenu et il a arbi-

trairement classé dans les revenus mobiliers les bénéfices des fermiers et dans les revenus immobiliers ceux des propriétaires exploitants. Toutefois, il reconnaît le caractère mobilier au revenu agricole lorsque les terres ne sont que l'accessoire d'une exploitation à caractère industriel ou commercial, telles que laiterie, féculerie, terrains pour la chasse, etc., et même les exploitations où l'élevage du bétail est le caractère essentiel, même si les établissements sont dirigés par le propriétaire lui-même.

Suivant leur caractère mobilier ou immobilier, les revenus seront frappés soit par l'impôt sur les richesses mobilières, soit par l'impôt foncier.

Cette solution se rapproche sensiblement de la solution prussienne, mais elle revêt un caractère de plus grande complexité.

La *Hollande* a admis un régime très différent des précédents. Elle a dissocié les deux éléments productifs du bénéfice agricole, le travail et le capital d'exploitation, et elle les a taxés séparément. Le capital d'exploitation est frappé par l'impôt établi sur la fortune par la loi du 27 septembre 1892. C'est ce même impôt qui frappe la propriété foncière. Quant au bénéfice agricole, considéré comme revenu du travail seul, il est taxé au titre de l'impôt sur les revenus professionnels de la loi du 2 octobre 1893. Il est réputé être le revenu net « déduction faite des pertes, dettes, rentes à servir, frais d'entretien et de réparation de tout ce qui concerne la « profession ».

SECTION II

Arguments contre l'imposition des bénéfices agricoles

Les arguments invoqués contre l'imposition des bénéfices agricoles, basés sur des considérations les plus diverses, peuvent être classés sous les trois rubriques suivantes : arguments d'ordre historique, arguments d'ordre économique, arguments d'ordre fiscal.

1° Arguments d'ordre historique

Les bénéfices n'ont jamais été taxés. La Constituante elle-même en instituant la patente ne les a pas imposés.

Il est exact que les bénéfices agricoles n'aient jamais été spécialement frappés par aucun impôt en France avant la grande réforme fiscale de 1917. Ils ne l'ont, tout d'abord, pas été à l'origine, ni sous l'ancien régime. Nous l'avons précédemment constaté et en avons donné les raisons : conception du bénéfice agricole encore imparfaite, organisation du travail et de la production en voie d'évolution. Puis, à une époque plus récente, la Constituante elle-même en frappant les bénéfices de certaines professions ne les a pas imposés. C'est encore exact. Mais est-ce à

dire que les bénéfices agricoles fussent complètement exempts d'impôt ? Non. L'impôt foncier les atteignait par là même qu'ils frappaient l'ensemble du revenu retiré des terres. Aussi la Constituante n'a pas cru devoir les frapper spécialement et elle a réservé la patente aux revenus du commerce et de l'industrie non encore taxés.

Ainsidonc, frappés en tant qu'élément du revenu foncier, les bénéfices agricoles n'en étaient pas moins imposés. Mais la répartition des charges fiscales était défectueuse, l'impôt étant, quel que soit le mode d'exploitation, à la charge du propriétaire. Normale au cas d'exploitation directe, cette attribution de l'impôt au seul propriétaire était injuste en cas de location des terres, puisque le propriétaire avait à payer l'impôt sur une part de revenu recueilli par un tiers, fermier ou métayer. De là l'utilité de la loi du 29 mars 1914 établissant une démarcation très nette entre la rente du sol ou valeur locative et le bénéfice agricole, puis ensuite de la loi du 31 juillet 1917 créant un impôt sur les bénéfices agricoles.

Outre ces considérations, les auteurs de cet argument avaient contre eux les progrès effectués par les législations étrangères. Nous avons vu qu'en 1803 l'Angleterre avait taxé les bénéfices agricoles et qu'au cours du xix^e siècle la plupart des pays étrangers avaient suivi son exemple.

2° Arguments d'ordre économique

a) *Négation de l'existence du bénéfice agricole.* — Le bénéfice agricole, disait-on, n'existe pas. La terre n'est qu'un instrument de travail : elle ne procure aucun gain spécial, aucun bénéfice agricole.

C'est là un argument, a-t-on répondu, qui pourrait à la rigueur prévaloir en n'envisageant que le cas du propriétaire exploitant bien que cela soit contraire à la doctrine actuelle de la répartition du revenu des terres en deux parts, revenu du fonds lui-même et du capital qui y est incorporé et revenu de la collaboration du travail et du capital d'exploitation. La terre, instrument de travail, procurerait un revenu sur lequel le propriétaire exploitant paierait un impôt, l'impôt foncier. Mais comment expliquer alors l'existence de dizaines de milliers de fermiers et métayers qui vivent de revenus retirés des terres appartenant à autrui. Cette catégorie d'exploitants vit du supplément de revenu que leur procure l'exploitation au delà du prix de location. Cet excédent est pour eux un bénéfice. Il constitue le « bénéfice agricole ».

Ce même argument a été également présenté sous une forme différente. Beaucoup ont prétendu que le bénéfice agricole n'existait pas parce que les frais

d'exploitation absorbent tout le gain et qu'il n'y avait donc pas lieu de chercher à taxer un revenu inexistant.

Nous ne nous attarderons pas à discuter cet argument dont l'ensemble de cette étude constitue la meilleure des réfutations. Du reste nier l'existence du bénéfice agricole, c'est, à moins d'admettre un déficit constant, nier l'existence même des prélèvements que l'exploitant effectue pour vivre sur les produits de l'exploitation et qui constituent déjà par eux-mêmes un bénéfice agricole. Il est vrai, qu'émis en pleine crise agricole, cet argument appelait sans doute simplement l'attention du législateur sur la faiblesse actuelle du bénéfice net qui était parfois si réduit, par suite de la dépréciation des prix et des prélèvements particulièrement lourds effectués par les impôts, qu'il suffisait tout juste, dans bien des cas, à procurer à l'exploitant la satisfaction des besoins les plus indispensables à la vie et qu'ainsi il ne convenait pas de créer un impôt spécial à une matière imposable aussi pauvre.

Mais une telle affirmation constitue moins un argument contre la création de cet impôt qu'un argument en faveur de l'admission d'une exonération importante à la base et d'abattements élevés pour les premières tranches du revenu, ce qui a été réalisé dans la loi du 31 juillet 1917 avec la plus grande libéralité malgré que la situation de l'agriculture se

fut notablement améliorée depuis la redoutable crise remontant à l'année 1882.

b) *Le bénéfice est impossible à évaluer. De l'absence de comptabilité. Des difficultés propres à la nature elle-même du revenu agricole.* — C'est là un argument plus sérieux que le précédent. L'existence même du bénéfice agricole n'est plus en question. La nécessité de l'imposer n'est plus contestée, mais, devant les difficultés rencontrées dans la détermination du montant du bénéfice net imposable, on objecte que cette matière ne peut faire l'objet d'un impôt particulier.

Le premier argument, sur lequel on a particulièrement insisté, est l'absence de comptabilité agricole. L'agriculteur, en effet, ne tient généralement aucun livre ; seules les très importantes exploitations possèdent une comptabilité et encore bien souvent se résume-t-elle en un seul registre tenu par recettes et dépenses. Pourquoi en est-il ainsi, alors que chez les commerçants et les industriels l'absence d'une comptabilité est l'exception ? Cela tient à plusieurs causes : Tout d'abord la loi n'a pas fait obligation aux cultivateurs de tenir certains livres comme il l'a exigé des commerçants (Art. 8 à 17 du Code de commerce). C'est, d'autre part, l'instruction insuffisante du paysan, et aussi la difficulté d'établir en matière agricole une comptabilité précise et exacte.

Vous pouvez taxer, disaient les adversaires de

l'imposition, les commerçants et les industriels sur leur bénéfice net. Grâce à leur comptabilité, ceux-ci sont en état d'en fournir le montant exact et le fisc pourra, par les mêmes moyens, vérifier la valeur de cette déclaration, si vous lui en donnez le pouvoir. Mais que se passera-t-il si vous agissez de même avec les cultivateurs ? Vous les mettez dans l'obligation de déclarer un chiffre qu'ils ne connaissent pas eux-mêmes en raison de l'absence de comptabilité et de la complexité des opérations qui s'effectuent dans leur exploitation. Ils déclareront un chiffre approximatif, le plus bas possible, que le fisc ne pourra vérifier faute d'éléments. L'imposition d'un tel revenu, concluent-ils, est donc impossible, car on ne peut concevoir la déclaration sans le contrôle.

Voyons maintenant quelles sont ces difficultés que présente l'évaluation du bénéfice agricole réel.

Le point de départ de la recherche du bénéfice imposable est le revenu brut. De quels éléments est-il constitué ?

C'est l'ensemble des produits que l'exploitant recueille de la culture des terres et de l'élevage. Mais ce revenu brut ne deviendra évident que lorsque produits végétaux ou animaux auront été vendus. On saura alors que, pour la période de temps envisagée, la vente des végétaux aura fourni x milliers de francs, celle des animaux et des produits de la

basse-cour et de la laiterie y milliers de francs (1). L'addition de $x + y$ doit donner semble-t-il le montant total du revenu brut. Mais cela est inexact, car dans ce total ne figure pas un troisième élément, très important, qui est la valeur des produits consommés dans l'exploitation.

Pour déterminer ce troisième élément constitutif du revenu brut, on devra totaliser par nature de denrée et de produit toutes les consommations intérieures de la famille, du personnel, du cheptel, de la basse-cour et les produits utilisés sur les terres elles-mêmes tel que le fumier. Puis la valeur globale des consommations sera obtenue en multipliant les quantités consommées par le prix de l'unité au cours actuel et en totalisant les résultats obtenus.

Le montant des ventes et celui des consommations intérieures réunis donneront le montant du revenu brut recherché.

Mais l'établissement de tels calculs est-il pratiquement réalisable ?

Certes, il sera aisé en se basant sur la comptabilité même la plus simple, qui, il est vrai, fait le plus souvent défaut, d'établir le chiffre des ventes. En sera-t-il de même en ce qui concerne les consommations intérieures ?

1. Les animaux achetés et revendus après l'engrais ne figurant que pour la plus-value acquise entre le moment de l'achat et celui de la vente, les animaux nés dans la ferme et vendus figurant, au contraire, pour la totalité du prix de vente.

La recherche d'un tel résultat, que l'on ne peut concevoir sans l'aide d'une comptabilité, nécessiterait :

1° L'ouverture d'un compte spécial de consommation pour chaque denrée ou produit détaché de la terre ou issu des annexes de la ferme (basse-cour, laiterie, etc).

2° Des pesées et mesurages continuels de toutes les matières consommées dans l'exploitation.

3° En vue de déterminer la valeur des produits directement enlevés à la terre par les bestiaux (dans les prairies par exemple), un compte spécial des plus-values subies par l'ensemble du cheptel pendant le temps de paccage.

4° Le compte exact des quantités de fumier retirées des écuries et répandues dans les champs.

Par quel prix devra-t-on multiplier les quantités trouvées ? Quelle valeur leur attribuer ? Les cours des denrées changent sans cesse. Le cultivateur sera amené à en fixer le prix, lui-même, arbitrairement. Il pourra ainsi commettre des erreurs d'estimation qui auront une répercussion fâcheuse sur la valeur de sa comptabilité.

Telles sont les opérations auxquelles il faudrait recourir pour établir un revenu brut conforme à la réalité et susceptible de satisfaire aux exigences d'une comptabilité précise.

Mais il faut reconnaître que de telles opérations,

en admettant même que l'on puisse arriver à les réaliser pratiquement, ce qui paraît impossible, amèneraient fatalement un arrêt complet de la marche générale de l'exploitation. Du reste, nous ne croyons pas qu'un exploitant ait jamais tenté d'établir une comptabilité aussi rigoureuse. Les rares cultivateurs qui ont une comptabilité ne tiennent pas compte des consommations intérieures. Ils n'enregistrent que les recettes effectuées par la vente des produits végétaux et animaux, leurs dépenses les plus marquantes, et arrivent ainsi à un revenu brut inexact.

Ainsi donc le cultivateur ne sera jamais à même de connaître sa production. Et, en effet, quels moyens imparfaits il a pour la vérifier et la contrôler ! Il n'a pour lui aucun des éléments qui, en cette matière, font la force du commerçant et de l'industriel. Il n'a ni la régularité des heures de travail, ni la concentration du personnel en un même lieu, ni l'uniformité de valeur et de nature des produits, ni leur vente régulière. La détermination d'un prix de revient lui est même impossible, car pour un même produit ce prix varie sans cesse tant il dépend d'éléments divers parmi lesquels la richesse naturelle de la terre et les conditions atmosphériques jouent un rôle prépondérant.

Mais, pour les besoins du développement de notre raisonnement, admettons que le revenu brut de la

terre ait pu être exactement déterminé. Comment va-t-on passer du revenu brut au bénéfice agricole réel ? Pour cela, il va falloir déduire du produit brut les dépenses. Celles-ci sont-elles-mêmes très diverses et complexés :

Le loyer payé au propriétaire au cas de fermage, la valeur des produits retirés par lui au cas de métayage, ou la valeur locative au cas d'exploitation directe.

Les semences ;

Les engrais industriels ;

Les aliments achetés pour les animaux ;

Les frais généraux ;

Les salaires du personnel ;

L'amortissement du matériel agricole ;

L'amortissement des bêtes de trait ;

L'intérêt des capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'entreprise ;

L'intérêt du capital d'exploitation ;

Les assurances diverses (incendie, grêle, mortalité, accidents du travail).

Cette liste est-elle complète ? Non. Il y aurait lieu de faire figurer en dépense les consommations intérieures, à l'exception toutefois des prélèvements faits par l'exploitant pour sa propre existence et peut-être même pour celle de sa famille, prélèvements qui constituent une part du bénéfice agricole. C'est là une distinction difficile à faire.

Si l'on examine, d'autre part, le détail des dépenses, on voit de nombreuses autres sources d'erreurs et d'omissions de nature à compromettre la valeur du résultat cherché.

Quels sont les frais généraux qui incombent à l'exploitation, quels sont ceux qui, répondant à des besoins personnels de l'exploitant, doivent être imputés sur le bénéfice agricole ? C'est là une autre distinction difficile à établir, et même pratiquement irréalisable.

Quelle est, d'autre part, la valeur représentative du loyer qui sera déduite du revenu brut en cas d'exploitation directe ? Devant l'impossibilité de faire dans l'ensemble des produits la part du capital immobilier, on établira avec plus ou moins de bonheur un prix de location par comparaison avec les propriétés voisines louées, ou bien encore, en nous plaçant au point de vue de notre législation, on prendra la valeur locative cadastrale telle qu'elle résulte des dernières évaluations. Nous verrons ultérieurement que les conditions dans lesquelles ces évaluations nouvelles ont été effectuées ne donnent aucune garantie de leur exactitude. Mais, quel que soit le mode d'évaluation employé, cette déduction du revenu brut sera un élément d'incertitude.

La distinction de la rente du sol et du bénéfice agricole brut sera donc déjà elle-même une source de difficultés et d'inexactitudes.

Quelle est ensuite en matière de salaire la part à faire à la famille de l'exploitant ? A l'exploitant, lui-même, il n'est rien dû pour son travail qui est considéré comme un élément de production du bénéfice agricole. Mais n'y a-t-il pas lieu de prévoir un salaire pour les membres de sa famille ? Sa femme, ses enfants lui fournissent un concours précieux. En leur absence, il sera obligé de les remplacer par des mercenaires. Ils sont nourris, il est vrai, sur les produits de l'exploitation. Mais cela constitue-t-il une rémunération suffisante ? Non, car il semble équitable que leur salaire soit au moins égal à celui qui serait versé aux personnes qui en leur absence effectueraient le travail dont ils assument la charge dans l'exploitation, servantes, ouvriers agricoles, valets de ferme et bergers.

Mais dans la pratique il n'est jamais prévu aucune déduction sur le revenu brut à titre de rémunération des services fournis par les membres de la famille de l'exploitant. Leur travail se trouve donc assimilé, au delà des prélèvements en nature, à celui de ce dernier et devient comme lui un des éléments de production du bénéfice agricole.

La conséquence d'une telle compréhension du rôle de la famille sera de faire dépendre l'importance du bénéfice agricole du nombre de personnes plus ou moins grand qui la composent ce qui paraît peu équitable.

Puis, voici une nouvelle porte ouverte à l'arbitraire dans la détermination du taux d'intérêt à appliquer au capital d'exploitation. Le cultivateur aura toujours tendance à l'élever le plus possible pour diminuer d'autant son bénéfice agricole, s'il craint d'être obligé d'en faire connaître le montant exact au fisc.

Une autre source de difficultés pourra résider dans la distinction à établir entre les actes purement agricoles et les actes commerciaux de l'exploitant lorsque celui-ci fait en marge de son exploitation des actes de commerce, cas peu fréquent il est vrai. Nous reviendrons sur cette distinction en parlant ultérieurement de la nature juridique des actes du cultivateur.

En raison de tous ces faits, on conçoit quelles inexactitudes pourra contenir le montant total des dépenses obtenu.

Le rapprochement de deux montants inexacts, total des recettes et total des dépenses, et la soustraction de l'un par l'autre, d'où doit ressortir le bénéfice agricole net ou réel, ne pourra donc donner qu'une base d'imposition fort imparfaite.

L'établissement du bénéfice réel présente donc des difficultés considérables que la tenue d'une comptabilité même très détaillée ne permettrait pas de surmonter. Or, si l'on envisage que les 9/10 des cultivateurs ne tiennent aucune comptabilité on se

rend aisément compte que la recherche du bénéfice agricole est une utopie.

Les tentatives faites en France pour déterminer le montant total du bénéfice agricole ont, en raison de ces difficultés et de la différence des méthodes de calcul adoptées, donné des évaluations variant de 400 millions à 2 milliards.

Nous avons donc été amené à reconnaître le bien-fondé de cet argument contre l'imposition des bénéfices agricoles. Mais est-ce à dire qu'il faille renoncer à les imposer ? Ne peut-on les atteindre en recourant à un système autre que celui de la taxation sur le bénéfice rigoureusement établi ? Les législateurs ont donné eux-mêmes une réponse affirmative. Nous étudierons dans une section spéciale quelles ont été les diverses solutions proposées et adoptées. Il nous sera alors donné de constater que l'imposition d'après le bénéfice réel adoptée par certains pays étrangers n'a donné que des résultats défavorables et peu propres à encourager les autres pays à suivre leur exemple.

c) *La production agricole est chez tous les peuples en raison inverse des charges que supporte la terre.*

— Un tel argument ne saurait avoir toute sa valeur qu'au cas d'imposition excessive et abusive de la terre. Le cultivateur découragé voyant la majeure partie de son revenu absorbée par les impôts et les frais d'exploitation réduirait sa production au strict

minimum indispensable pour assurer sa propre existence et celle de sa famille.

Mais, il semble qu'au contraire une imposition proportionnée à ses facultés contributives doive être pour l'exploitant un stimulant susceptible de l'encourager à augmenter sa production, de l'importance de laquelle dépendra la facilité plus ou moins grande avec laquelle il supportera les charges grevant l'exploitation.

Certes les statistiques permettent de constater que le rendement des principales cultures est en France notablement inférieur aux chiffres relevés pour d'autres pays moins lourdement imposés. M. Martinet a donné au Sénat, le 21 novembre 1916, les renseignements suivants :

La France occupe le 13^e rang pour la culture du blé et des céréales :

BLÉ. — RENDEMENT EN QUINTAUX MÉTRIQUES A L'HECTARE			
FRANCE	BELGIQUE	ALLEMAGNE	AUTRICHE
14	26	23.6	15 9

Néanmoins les évaluations du revenu pour l'assiette de l'impôt sont plus élevées en France qu'ailleurs.

	TERRES	PRÉS	VIGNES	BOIS
Allemagne.....	24.37	24.87	»	6.36
Autriche.....	18.68	17.26	28.24	4.39
France.....	46.00	65.00	76.00	18.00

Voici maintenant quelques données concernant la betterave et la vigne.

Betterave. — Les départements sucriers ont à payer comme valeur locative :

Nord : 270 fr. par hectare. Pas-de-Calais : 180 fr., tandis qu'en Saxe il est payé 39 francs et dans les pays rhénans 27 fr. 75.

Vigne. — La valeur locative moyenne est :

Marne : 536 francs ; Alpes-Maritimes : 256 francs ; Côte-d'Or : 332 francs, contre :

Tyrol : 53 fr. 97 ; Province de Trieste : 61 fr. 73 ; Basse-Autriche : 66 fr. 93.

Les chiffres ci-dessus font nettement ressortir l'état d'infériorité notable dans lequel se trouvait, avant la guerre, l'agriculture française vis-à-vis de celle d'autres grands pays étrangers. On ne peut nier qu'un impôt disproportionné à ses capacités contributives soit de nature à décourager le cultivateur, mais ce n'est point, nous semble-t-il, dans un tel état d'âme qu'il faut voir les causes de la faiblesse de rendement mis en avant par M. Martinet. C'est là un résultat inhérent principalement à la rareté de la

main-d'œuvre et à l'adoption insuffisamment généralisée des procédés de culture scientifiques, machines agricoles et engrais industriels. Et en cette dernière matière, il faut peut-être moins incriminer l'esprit un peu routinier du paysan français que l'insuffisance de disponibilités que venaient encore réduire des impositions élevées.

Mais ce sont là des considérations que le législateur n'a nullement négligées. Il s'est efforcé de dégrever la terre, et les réformes fiscales récentes ont été à nouveau pour lui l'occasion de réduire, malgré l'élévation progressif du prix des denrées agricoles, les charges incombant à l'agriculture. Ces dégrèvements ont été de 50 millions lors du remaniement de l'impôt foncier (loi du 29 mars 1914) et de 28 millions en 1917 (suppression des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres). Le rendement prévu pour l'impôt sur les bénéfices agricoles évalué à 5 millions seulement laissera subsister un dégrèvement total de 73 millions (1). La réforme fiscale récente a donc été particulièrement favorable à l'agriculture.

d) *L'agriculture est gravement atteinte par la guerre. Il faut, si non rejeter l'impôt, du moins en repousser l'application à une date lointaine. — On ne peut nier que la guerre ait eu des répercussions*

1. De ce chiffre il y a lieu de déduire 12.750.000 francs que doivent procurer une augmentation prévue de 1 0/0 du taux de l'impôt foncier.

sérieuses sur la culture des terres. Les conséquences ont été désastreuses et souvent irrémédiables pour les exploitations situées dans la zone des opérations militaires. Dans le reste de la France, l'agriculture a souffert du manque de main-d'œuvre et de direction, malgré le dévouement et l'énergie des « remplaçants », femmes, vieillards et adolescents. Les bêtes de trait et les engrais ont fait également défaut. D'énormes étendues sont restées incultes.

M. Martinet, en considération de cette situation défavorable, demandait, si non que l'impôt soit rejeté, du moins que son application soit repoussée à une date lointaine qu'il fixait à dix années, afin de donner à l'agriculture du Nord et de l'Est le temps de se relever de ses ruines, et à celle du reste du pays de revenir à une vie économique normale.

Cette demande ne devait pas être prise en considération et l'entrée en vigueur de la nouvelle loi fixée au 1^{er} janvier 1918.

Quelle sont les raisons qui ont milité en faveur d'une entrée en vigueur immédiate ?

C'est, d'une part, l'élévation considérable du prix des denrées qui, malgré des conditions de production défectueuses, devait permettre aux agriculteurs de réaliser des gains appréciables.

C'est, d'autre part, la qualité même de l'impôt proposé qui, grâce aux exonérations et aux abatte-

ments prévus, ne devait atteindre que les revenus importants.

C'est de plus, la possibilité donnée au contribuable de renoncer au forfait et de demander à être imposé sur son bénéfice réel au cas où celui-ci serait inférieur à l'évaluation forfaitaire.

Tout était donc prévu pour que le nouvel impôt soit le plus léger possible à une population méritant toute la sollicitude du législateur.

3° Arguments d'ordre fiscal

a) *L'impôt sur les bénéfices agricoles ferait double emploi avec l'impôt foncier.* — Nous ne nous attarderons pas à cet argument qui avait perdu toute sa valeur depuis le vote de la loi du 29 mars 1914 réorganisant l'impôt foncier.

Ayant cette loi, avons-nous déjà vu, l'impôt foncier atteignait l'ensemble des revenus de la terre, rente et bénéfice agricole. Il avait le défaut d'être à la charge du propriétaire seul, même au cas de location. Celui-ci supportait ainsi une imposition frappant partiellement des revenus recueillis par un tiers, fermier ou métayer. Si un impôt sur les bénéfices agricoles avait alors été créé sans qu'il fût apporté en même temps une modification à l'assiette de l'impôt foncier, cet impôt nouveau aurait certainement fait double emploi avec le foncier. Il

aurait eu l'inconvénient de frapper deux fois le propriétaire exploitant sur son bénéfice agricole ; par contre, il aurait eu l'avantage d'atteindre le fermier et le métayer jusqu'alors exempts. Mais, ainsi que nous venons de le dire plus haut, la loi de 1914 ayant modifié la base de l'imposition foncière, seule la rente du sol devait se trouver dès lors imposée. Le bénéfice agricole, ainsi isolé, devait nécessairement être taxé d'autre part. Aussi la création d'un impôt spécial à ce revenu devenait-elle une nécessité. C'est cet impôt qui a été institué par la loi du 31 juillet 1917.

b) *L'agriculture déjà trop imposée, n'est pas en état de supporter une charge nouvelle.* — Quelles étaient à la veille de la création de l'impôt sur les revenus les charges directes assimilées supportées par la terre ?

Voici une statistique correspondant à l'année 1915 :

Contribution foncière de la propriété non bâtie (en y comprenant pour les départements envahis une évaluation basée sur les précédentes statistiques.).....	229.808.690 fr.
Contribution des voitures et chevaux (part incombant aux ruraux.)	7.111.830
Taxe sur les chiens (part incombant aux ruraux.).....	4.287.732
Totalité du produit des prestations.....	32.695.327
Droits d'enregistrement, de donation, de succession.....	152.500.000
Total..	<u>426.483.579 fr.</u>

En mettant en face de ce chiffre la valeur locative totale des terres, fixée d'après la dernière statistique de 1909-1913, à 2 milliards 084 631 537 francs, les charges fiscales proprement dites de la terre, sans compter les créances hypothécaires, ressortent à 20,45 o/o.

C'est ce taux élevé que l'on faisait valoir pour faire échec à la création du nouvel impôt. Un tel pourcentage était bien fait pour impressionner le législateur. Toutefois il nous paraît qu'ici ce taux ne doit pas être pris en considération pour sa valeur entière. Il ne devrait pas, en effet, comprendre le pourcentage correspondant au produit des droits sur les donations et les successions dont la perception n'est qu'exceptionnelle et qui, prélevés au moment du passage des biens d'un patrimoine dans un autre, est pour le bénéficiaire non un prélèvement sur sa fortune ou sur son revenu, mais seulement un manque d'enrichissement.

Cette considération est de nature à ramener le taux de 20,45 o/o à un chiffre sensiblement inférieur.

Il faut tenir compte, d'autre part, de toutes les conséquences fiscales qui devaient résulter de la création du nouvel impôt sur les revenus.

Cet impôt, qui devait être non un impôt de superposition mais un impôt de remplacement, en supprimant les contributions personnelle-mobilière et

des portes et fenêtres dégrevait de ce fait l'agriculture de 28 millions 733.913 francs (environ 16 millions pour la personnelle-mobilière et 12 pour les portes et fenêtres).

A ce chiffre on ne pouvait opposer que 12 750.000 francs que devait procurer l'augmentation prévue de 1 0/0 du taux de l'impôt foncier et les 5.000.000 de l'impôt des bénéfices agricoles. Le dégrevement était ramené à environ 10 millions, chiffre encore appréciable.

Les craintes des adversaires de l'impôt des bénéfices agricoles devaient donc être vaines puisque la réforme fiscale du 31 juillet 1917 loin de se traduire par une augmentation des charges pesant sur les agriculteurs devait leur procurer par suite de la suppression des vieilles contributions un nouveau dégrevement de plus de 10 millions.

SECTION III

Arguments en faveur de l'imposition des bénéfices agricoles

En faveur de l'imposition des bénéfices agricoles on a fait valoir des arguments d'ordre fiscal et des raisons d'équité et de justice.

Cette imposition, qui était incorporée depuis longue date dans la plupart des législations étrangères, a été, ainsi que nous l'avons déjà dit dans

l'introduction à cette étude, prévue dans la majorité des projets français d'impôt sur le revenu.

Les considérations auxquelles obéirent les auteurs de ces projets furent essentiellement inspirées par un sentiment de justice et d'équité. En proposant de taxer soit l'ensemble du revenu du contribuable, soit chacune des différentes catégories de revenus prise en particulier, ils ne pouvaient, malgré leur vif désir de ne pas accroître les charges de la terre, faire exception pour les seuls revenus de l'exploitation agricole. Ils s'efforçaient du reste de rendre cette charge nouvelle aussi légère que possible. La transformation du régime existant, lorsqu'elle était prévue, était même pour eux l'occasion de dégrever la terre qui traversait alors une période de crise grave.

A une époque plus rapprochée, à la veille du vote de la loi du 31 juillet 1917, qui consacra la victoire des partisans de l'imposition des bénéfices agricoles, les considérations d'ordre fiscal dominent et viennent apporter leur appui aux raisons invoquées en faveur d'une répartition équitable des lourdes charges du pays entre tous les citoyens.

« Il est juste, dit M. Dumesnil, dans son dernier rapport, surtout au moment où la patrie fait appel à la contribution de tous les citoyens, de taxer les bénéfices agricoles ».

Voici également quelques paroles prononcées au

Sénat par M. Lintilhac le 19 janvier 1917. Après avoir rappelé qu'il a obtenu cinq ans auparavant de la commission spéciale de l'impôt sur le revenu la suppression complète de la cédule agricole, il dit : « Ce qui a fait varier la commission, ce n'est pas un caprice. Nous avons renoncé à la suppression de la cédule des bénéfices agricoles parce qu'il ne peut y avoir, à l'heure présente, un seul revenu qui, pour aucune raison, puisse ne pas venir grossir le Trésor de la délivrance »

On est en effet en pleine guerre ; le pays a besoin de sommes considérables. Malgré tout, on a décidé de procéder à la dernière étape de la réforme de notre vieux système fiscal. On supprime l'impôt des portes et fenêtres, la contribution personnelle-mobilière et celle des patentes, et on met à leur place un impôt sur différents revenus.

Quel est, avant le vote de cette loi, la situation fiscale du bénéfice agricole ? Il est exempt d'impôt !

Partiellement atteint sous le régime de l'ancien impôt foncier, il jouit d'une immunité fiscale complète depuis la loi du 29 mars 1914.

En créant l'impôt sur les revenus aucun législateur consciencieux ne pouvait demander de maintenir au profit des agriculteurs une immunité fiscale qu'il n'hésitait pas à refuser à d'autres catégories de contribuables non moins intéressants et qui comme eux avaient toujours échappé à la patente.

Mais nous avons vu en traitant des arguments contre l'imposition que la création de l'impôt des bénéfices agricoles, loin d'apporter au Trésor de nouvelles ressources, ne devait même pas permettre de combler le déficit budgétaire occasionné par la suppression des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres et que malgré un relèvement du taux de l'impôt foncier la réforme fiscale apportait à la terre un dégrèvement de 10 millions.

On voit par là combien platoniques ont été les considérations d'ordre fiscal qui amenèrent le législateur à proposer l'imposition des bénéfices agricoles.

Mais était-ce bien là le résultat espéré à l'origine par le législateur ? Non certes. Il comptait demander à l'impôt sur les bénéfices agricoles un rendement au moins suffisant pour compenser la perte résultant de la suppression des deux vieilles contributions. Mais une politique de surenchère démocratique devait par le vote d'exonérations et d'abattements importants réduire à un chiffre par trop modeste le produit du nouvel impôt.

SECTION IV

Différentes méthodes d'évaluation du bénéfice agricole

Il nous a précédemment été donné, en étudiant la valeur des arguments formulés par les adversaires de

l'imposition des bénéfices agricoles, de mettre en relief les difficultés que présente la recherche du revenu net imposable.

Nous avons dû reconnaître que sa détermination exacte était irréalisable et qu'il convenait, sinon de rejeter purement et simplement l'impôt sur les bénéfices agricoles, du moins de trouver pour cet impôt, à défaut d'une base rigoureusement exacte, un mode d'évaluation de la matière imposable qui permette de taxer équitablement les cultivateurs tout en sauvegardant du mieux possible les intérêts du Trésor.

Plusieurs modes de taxation des bénéfices agricoles ont été proposés. C'est d'abord celui de la déclaration du bénéfice net que visent les objections précédentes. Ce sont, d'autre part, les modes d'imposition prenant pour base soit les signes extérieurs, soit une présomption.

Nous allons voir en quoi consistent ces différents systèmes et dans quelles mesures ils sont susceptibles de donner satisfaction aux parties en présence, contribuables et administration.

1° Système de la déclaration

On demandera au cultivateur de faire connaître lui-même son revenu réel.

Dans les importantes exploitations, où se trouve généralement une comptabilité, cette déclaration sera

aisée. Certes le chiffre déclaré vaudra ce que vaudra la comptabilité elle-même. Nous avons vu précédemment les défauts par lesquels celle-ci pourra pécher, mais enfin, il y aura une déclaration basée sur un élément certain, que le fisc sera à même de vérifier si le pouvoir lui en a été donné.

Nous avons vu que la tenue d'une comptabilité est un fait exceptionnel dans l'agriculture. On n'en rencontre généralement pas dans la moyenne et la petite exploitation. Que va donc faire le petit ou le moyen cultivateur mis en demeure de faire sa déclaration ? Ce bénéfice réel qu'on lui demande de déclarer, il ne le connaît pas. Il sait parfaitement qu'il est en gain, mais de combien, il ne saurait le dire. Il n'a même pas encore vendu toutes ses récoltes. Il attend de l'argent de plusieurs créanciers et ne sait encore s'il sera complètement désintéressé. Lui-même n'a pas encore réglé tous ses débiteurs. Contraint de faire sa déclaration pour éviter une taxation d'office et peut-être même des pénalités, dans son embarras il se résoudra à déclarer un chiffre approximatif, celui qu'il jugera devoir être le plus voisin de la réalité. C'est ce qu'il fera s'il pousse l'honnêteté en matière fiscale jusqu'au scrupule. Il fera valoir, malgré les difficultés qu'il rencontrera dans ce travail et avec le plus d'exactitude possible, ses recettes et ses dépenses les plus marquantes et il conclura à un bénéfice probable de x francs sur lequel il sera im-

posé. Ce montant ainsi déclaré n'aura qu'une valeur très relative, mais il sera suffisant pour que le Trésor trouve son profit dans l'adoption du système de la déclaration. Mais il n'en sera pas ainsi dans la majorité des cas, car une telle abnégation de la part du contribuable est un fait exceptionnel. L'exploitant sachant sa déclaration difficilement contrôlable donnera un chiffre quelconque, le plus bas possible. En face de ces déclarations, même les plus invraisemblables, l'Administration se trouvera presque complètement désarmée. Elle ne rencontrera qu'exceptionnellement un registre de recettes et de dépenses. Elle ne pourra donc le plus souvent que faire valoir des renseignements recueillis de droite et de gauche, questionnera l'intéressé « à la prussienne », moyens de contrôle laborieux peu efficaces et vexatoires pour le contribuable.

Nous verrons à la fin de cette section, en donnant un aperçu de quelques législations étrangères, que l'adoption du système de la déclaration n'a donné que de mauvais résultats, principalement en Autriche et en Italie, pays où règne en matière fiscale la fraude la plus excessive.

2° Système de la taxation administrative

Ce système constitue le contre-pied du mode précédent. Mais cette fois, c'est l'Administration et non

le cultivateur lui-même qui détermine le montant du bénéfice imposable.

A) *Imposition d'après le bénéfice réel.* — Sur quelles bases reposera l'évaluation immédiate. Pourra-t-elle être basée sur le revenu réel ? Non, car l'administration est encore plus mal placée que le cultivateur pour le déterminer. Elle aura beau recourir à l'inquisition la plus abusive et la plus pénible à l'exploitant, évaluer les récoltes sur pied ou dans les granges, compter les bestiaux, rechercher les ventes, évaluer le matériel, elle n'arrivera qu'à un résultat parfaitement imprécis, car indépendamment des erreurs que ses agents auront pu commettre, elle ne connaîtra jamais l'importance des consommations intérieures. Le résultat le plus clair d'une telle méthode sera de faire régner la terreur chez les cultivateurs. Ceux-ci insuffisamment instruits et sans registres comptables seront le plus souvent désarmés devant les prétentions du fisc.

Ce système ne vaut donc pas mieux que celui de la déclaration. Comme lui, il inquiétera le cultivateur, troublera la production et sera de nature à encourager la dissimulation.

Du reste, l'adoption de ce mode d'imposition, de nature à créer un travail considérable aux agents de l'administration, se justifierait difficilement alors que le législateur, s'il désire la taxation d'après le bénéfice réel, a, à sa disposition, le système de la déclara-

tion contrôlée qui n'exige du contrôleur qu'un simple travail de vérification lorsque la déclaration ne lui paraît pas sincère.

B) *Imposition d'après les signes extérieurs.* — Une taxation basée sur les signes extérieurs semblera préférable, car elle évitera au cultivateur les questions vexatoires et l'intrusion si pénible de l'administration dans les détails de son exploitation. Celle-ci est déjà fixée de par ses propres attributions sur l'importance de la propriété, sur la qualité des terres, sur le prix du bail s'il en existe un ; elle connaîtra aisément, d'autre part, le nombre de paires de bœufs ou de chevaux de trait, le nombre de charrues, de charrettes, l'importance de la famille de l'exploitant et celle du personnel ; n'importe quel répartiteur lui dira si l'exploitant a eu de bonnes ou de mauvaises récoltes au cours de l'année, tous éléments susceptibles d'aider le contrôleur à se faire une idée approximative de l'importance du bénéfice agricole retiré de l'exploitation.

A cela on objectera que cette estimation ainsi établie n'aura que la valeur qu'ont eue au cours du siècle dernier celles effectuées pour ceux de nos vieux impôts directs qui reposaient sur une base semblable et que l'opinion a condamnés. Mais cela n'est pas rigoureusement exact, car il existe entre l'importance d'une exploitation agricole et les signes extérieurs mentionnés précédemment une

plus grande proportionnalité que, par exemple, en matière de contribution mobilière ou de patente entre le revenu du contribuable et le prix de son loyer.

Quoi qu'il en soit, cette adoption de la forme indiciaire, en raison des vives critiques qui l'ont fait condamner, ne saurait être opportune.

C) *Imposition d'après une présomption.* — a) On pourrait, tout d'abord, choisir comme base d'imposition un rapport fixé d'avance entre le *capital d'exploitation* et le bénéfice agricole.

Ce procédé de taxation a été adopté par la législation hollandaise.

Ce n'est là, en somme, qu'un mode particulier d'imposition d'après les signes extérieurs et il participe aux qualités et aux défauts de ce système.

Il est évident qu'il existe normalement une certaine proportionnalité entre le rendement de l'exploitation dont découle le bénéfice agricole et le capital. Mais cette proportionnalité ne suivra qu'imparfaitement les oscillations de la qualité des récoltes.

L'importance de ce capital sera, d'autre part, difficile à déterminer, surtout en raison de la variation des cours des denrées et du bétail et de l'incertitude du montant exact du fonds de roulement.

Un autre point faible du système réside dans la fixation du rapport entre le bénéfice réalisé et le

capital engagé. A quel chiffre s'arrêter, 3 o/o, 4 o/o, 5 o/o, 7 o/o, 8 o/o ? Si cette fixation était laissée aux soins de l'administration, il serait à craindre que celle-ci, désireuse de sauvegarder du mieux possible les intérêts du Trésor, ne tienne ce taux au-dessus du taux équitable et que les terres ne soient trop lourdement imposées. Seule une fixation légale pourrait donner quelque garantie.

b) Nous voici maintenant parvenu au mode d'évaluation qui, depuis que l'impôt des bénéfices agricoles est en question, a recueilli le plus de suffrages. Ce mode est celui qui adopte pour présomption la rente foncière, plus communément appelée *valeur locative* et qui est le prix de fermage.

Les économistes ont constaté qu'il existait entre les bénéfices retirés de l'exploitation agricole et la valeur locative des terres un rapport certain. L'existence d'un tel rapport, confirmée par l'enquête agricole de 1892, est évidente, car ce qui influe le plus sur le prix de location d'une propriété, c'est essentiellement la valeur du profit que son exploitation peut procurer.

L'importance de ce profit variera avec l'étendue des terrains cultivés, celle des pâturages, leur richesse naturelle, les facilités d'irrigation et d'exploitation, tous éléments susceptibles d'influer sur le prix de location.

C'est ainsi que l'évaluation du sol, sur laquelle est

déjà basé notre impôt foncier, peut servir à taxer à la fois le propriétaire sur son capital immobilier et l'exploitant sur son bénéfice agricole. Cette unité dans le système fiscal appliquée à la terre présente un sérieux avantage, car elle est de nature à faciliter à l'administration l'établissement des rôles.

Ce mode de taxation constitue un *forfait*. Le bénéfice agricole est fixé à tant pour cent de la valeur locative et l'impôt est calculé sur le montant ainsi déterminé.

Adoptée dès 1803 par la législation anglaise dont l'éloge n'est plus à faire, la taxation d'après la valeur locative se retrouve dans la plupart des projets déposés en France sur les bureaux des Chambres de 1848 à 1907. Elle a été choisie comme base d'imposition du bénéfice agricole dans la loi du 31 juillet 1917 avec des modalités que nous étudierons plus loin.

Ce système, outre l'excellence de la présomption choisie, présente, en effet, de multiples avantages. Il évite l'inquisition administrative à l'exploitant, et au fisc de s'ingérer dans les détails infinis de l'exploitation agricole ; il stimule l'activité et l'initiative du cultivateur, car plus le rendement de la propriété sera élevé, plus légère sera la charge de l'impôt.

En permettant, d'autre part, au contribuable de demander la taxation sur son bénéfice réel, lorsque celui-ci est inférieur à l'évaluation forfaitaire, on le

fera échapper au danger qui pourrait résulter pour lui, au cours des mauvaises années* de production, de la fixité du rapport choisi par le législateur entre la valeur locative et le bénéfice agricole.

M. Perchot, rapporteur du projet de loi de l'impôt sur les revenus, en faisant remarquer au Sénat, le 10 novembre 1916, combien le bénéfice agricole se prêtait admirablement à un mode d'évaluation forfaitaire, a exprimé le regret qu'il n'en soit pas ainsi pour les autres catégories de revenus, notamment les salaires, les traitements, les pensions et rentes viagères et aussi les bénéfices des professions libérales.

Mais la difficulté d'application d'un tel système réside dans la fixation du taux du rapport entre la valeur locative et le bénéfice agricole.

Le bénéfice est-il égal à la valeur locative, n'en est-il que le tiers, le quart, la moitié, les trois quarts ou bien lui est-il supérieur ?

Des enquêtes ont été faites. Les résultats ont été très variables. Quoi qu'il en soit, la généralité des évaluations correspond à une valeur du bénéfice imposable égal, sinon supérieur, à la rente.

Les enquêtes de 1876-1884, entre autres, ont établi que le bénéfice est partout égal à la rente foncière sauf un département où il n'était que 40 o/o de la rente.

L'enquête de 1892 donne, d'autre part, les éléments d'appréciation suivants :

Reliquat économisable de l'exploitation ou produit net de la terre.....	800 millions
Intérêt du capital d'exploitation.....	400 —
Rémunération du travail personnel du chef d'exploitation.....	1.500 —
Total.....	2.700 —

Ce chiffre de 2 milliards 700 millions constituerait la valeur des bénéfices agricoles.

Les revenus fonciers, par contre, ne seraient que de 1 milliard 600 millions.

D'après cette enquête, l'évaluation du bénéfice agricole d'une exploitation à l'égalité de la rente serait donc même très modérée.

Au cours des essais auxquels a donné lieu dans 35 communes différentes le projet Rouvier de 1903, on a constaté que le rapport du bénéfice agricole à la rente descendait très rarement au-dessous de 100 o/o, qu'il lui était au contraire la plupart du temps très supérieur. Le rapport moyen pour l'ensemble de ces 35 communes a été fixé à 296 o/o (1).

Ces essais présentent une grande valeur car les évaluations ont été dans bien des cas effectuées par voie d'évaluation directe et sans omettre de tenir compte, dans la mesure du possible, de la valeur

1. Compte rendu des travaux d'essai de l'impôt général sur le revenu. Annexe à la séance du 16 juin 1903. Impression, n° 1012.

des produits consommés par le chef de l'exploitation et sa famille.

Malgré ces éléments d'appréciation, le législateur français après bien des hésitations s'est arrêté à une estimation du bénéfice agricole égale à la demi-valeur locative.

M. Dumesnil, rapporteur de la loi à la Chambre, n'en a pas moins reconnu, au cours de la séance du 16 juillet 1917, que cette fixation à la moitié de la valeur locative « était quelque chose d'extrêmement modéré » et que la commission avait voulu, en maintenant ce taux, tenir compte des lourdes charges déjà supportées par la terre.

3° Solutions adoptées par les principales législations étrangères.

Dans le *Royaume-Uni*, le bénéfice agricole est taxé forfaitairement d'après la rente foncière. Jusqu'en 1894 il a été présumé égal à la moitié de la valeur locative en Angleterre, au tiers de la même valeur en Ecosse et en Irlande. A partir de cette date et jusqu'à une date toute récente, il a été estimé au tiers pour l'ensemble du Royaume. Enfin depuis les lois de finances des 23 décembre 1915 et 19 juillet 1917 il est calculé sur la valeur entière de la rente sans préjudice, comme précédemment, d'un minimum imposable et d'abattements encore assez élevés malgré les modifications survenues au cours de la guerre.

Si la taxation sur le revenu net lui est plus favorable, le contribuable peut demander à être imposé au titre de la cédule D réservée aux bénéfices commerciaux et industriels pour lesquels on a admis le principe de la déclaration.

L'application du système forfaitaire d'après la rente du sol a assuré en Angleterre les meilleurs résultats et elle y fonctionne à la satisfaction de tous. La fixation du taux à égalité de la rente n'a soulevé aucune difficulté spéciale, et très réduit est le nombre des exploitants qui préfèrent recourir à la déclaration.

En *Italie*, les bénéfices agricoles sont atteints par « l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière » que payent les fermiers et métayers (1).

Au cas d'exploitation directe les bénéfices agricoles sont englobés dans la rente du sol pour laquelle le propriétaire paye l'impôt foncier. Celui-ci est tenu de déclarer tous les deux ans ses revenus, brut et net, en faisant ressortir les déductions pour passer de l'un à l'autre. A défaut de déclaration les agents du fisc procèdent à la taxation d'office, sauf recours devant des commissions spéciales.

Au cas de fermage ou de métayage le propriétaire déclare également ses revenus, net et brut. Mais pour taxer le fermier ou le métayer on a recours à une présomption. Ils payent autant de fois le taux

1. Sous réserve du correctif développé lors de la définition du bénéfice agricole (conceptions des législations étrangères), p. 24.

de l'impôt que le propriétaire aura payé de fois 100 liras d'impôt foncier. Si celui-ci n'atteint pas 50 liras, il n'est rien dû. Cette taxation repose donc indirectement sur la déclaration du propriétaire et sa valeur dépendra de l'exactitude de cette dernière.

L'imposition sur le revenu net déclaré a, en Italie, malgré les pouvoirs étendus du fisc, donné des résultats déplorables. On a évalué à 50 o/o la part totale de revenu échappant à l'impôt.

En *Prusse*, la taxation des bénéfices agricoles est également basée sur la déclaration. Ici il n'y a pas d'impôt cédulaire, mais un seul impôt sur le revenu général, l'« Einkommensteuer ». Le propriétaire déclarera, ainsi que nous l'avons déjà dit en exposant les conceptions étrangères du bénéfice agricole, l'ensemble de son revenu qui sera taxé sans discrimination entre la rente et le bénéfice agricole. Le bénéfice agricole n'apparaîtra nettement que dans la déclaration du fermier, celui-ci devant retrancher de son revenu net le prix du fermage.

Les déclarations, obligatoires au-dessus du minimum imposable qui avant-guerre était de 3.000 marks de revenu global, sont soumises au contrôle des « Veranlagungs-Kommissionnen » qui possèdent les moyens d'inquisition les plus étendus et les plus vexatoires. On pose au contribuable des questions comme celles-ci : « Combien avez-vous de vaches ? Combien de litres de lait donnent-elles ? Quelle

quantité de lait vendez-vous ? Combien de kilogrammes de beurre ? Quelle est la quantité de foin consommée par votre bétail ? Combien en avez-vous vendu ? Combien avez-vous de poules ? etc... »

Mais, malgré cela et en raison de la difficulté des vérifications en matière de production agricole, la fraude, quoique beaucoup moindre qu'en Italie, n'en est pas moins importante.

En *Autriche*, où fonctionne un impôt sur le revenu présentant de grandes analogies avec l'impôt prussien, la déclaration, également adoptée comme base d'imposition, présente une particularité importante. Il est spécifié que la consommation familiale est un revenu et doit figurer sur la déclaration. L'agriculteur est donc « théoriquement » obligé de tenir une comptabilité détaillée de ce qu'il achète et de ce qu'il produit pour la consommation domestique. Il doit également considérer comme un revenu l'ensemble des frais généraux de sa résidence personnelle. C'est ainsi que s'il peut déduire de son revenu le salaire de ses ouvriers, il ne peut retrancher celui de sa cuisinière.

En *Autriche*, malgré toutes ces précautions et un contrôle sévère la fraude est considérable, beaucoup plus importante qu'en Prusse, presque autant qu'en Italie.

Devant une telle dissimulation de la matière imposable, la loi, faute de pouvoir atteindre le re-

venu effectif a dû autoriser le fisc à taxer son évaluation sur les signes extérieurs.

En *Hollande* existe un régime particulier d'évaluation du bénéfice agricole. Nous avons vu précédemment (1) que les deux éléments productifs du bénéfice agricole y ont été dissociés. Le capital d'exploitation est frappé par l'impôt sur la fortune. Le bénéfice agricole, considéré comme résultant du travail seul, est taxé au titre de l'impôt sur les revenus professionnels. En vue de cette taxation le bénéfice agricole est évalué forfaitairement à 4 o/o du capital d'exploitation.

L'étude de ce mode particulier d'imposition a déjà fait l'objet d'un paragraphe spécial dans le cours du présent chapitre.

SECTION V

Pourquoi a-t-on créé un impôt particulier aux bénéfices agricoles ?

Nature juridique des actes du cultivateur.

Le sol procure à celui qui le cultive une somme de produits. Une partie de ces produits est consommée dans l'exploitation. Une autre est mise en réserve. Le reliquat dont l'importance varie suivant l'abondance des récoltes et suivant la nature des cultures

1. Voir : Définition du bénéfice agricole, page 25.

sera vendu. Il en est de même des produits de l'élevage. Journallement le cultivateur transforme en espèces sonnantes les produits de sa laiterie, de sa basse-cour ; à chaque foire, il se défait d'une ou plusieurs unités de son cheptel.

Le paysan, l'agriculteur, se comportent donc comme de véritables commerçants, voire même comme des industriels. Ils produisent, ils vendent à des tiers. Leur rémunération consiste dans la différence entre le prix de revient et le prix de vente.

Pourquoi, alors, n'avoir pas compris la taxation des bénéfices agricoles dans l'impôt des bénéfices commerciaux et industriels.

1° *Raisons d'opportunité.*

A cette question, l'on peut tout d'abord répondre qu'en raison du traitement de faveur qui allait être fait à la terre en matière d'impôt cédulaire par la loi du 31 juillet 1917, l'impôt sur les bénéfices agricoles, si différent par la base d'imposition, par le taux, par les abattements, ne pouvait être englobé dans la même cédule que les bénéfices du commerce et de l'industrie.

C'est là certes une explication susceptible de justifier la place spéciale qu'occupe actuellement le bénéfice agricole dans notre nouvelle législation fiscale. Mais une raison plus impérative encore a été la cause essentielle de cette distinction.

2^o *Considérations d'ordre juridique.*

Bénéfices agricoles et bénéfices commerciaux et industriels sont juridiquement différents. Les premiers sont issus d'actes civils, les seconds d'actes de commerce.

Le Code définit ainsi l'acte de commerce : « Tout achat de denrées et marchandises pour les revendre, soit en nature, soit après les avoir travaillées et mises en œuvre ou même pour en louer simplement l'usage (Art. 632, Code de commerce).

Le commerçant achète pour revendre. L'industriel achète la matière première, la travaille, et la revend sous forme d'objets manufacturés. Ces actes présentent bien les qualités requises par le Code ; ils sont des actes de commerce. Comme tels les tribunaux de commerce connaîtront des litiges auxquels ils peuvent donner lieu.

L'agriculteur, au contraire, ne vend que les produits qui viennent directement ou indirectement de la culture du sol. Pour que ses actes soient des actes de commerce, il manque la condition essentielle : l'achat.

En règle générale, et d'après les textes, ont été exclus de la catégorie des actes de commerce la location des immeubles (1), la vente par l'agriculteur

1. Les revenus du propriétaire, qui loue ses bâtiments ou ses terres sont frappés par l'impôt foncier.

Les revenus du locataire qui n'affirme des immeubles que pour

des produits de son exploitation, opérations qui sont restées sous l'empire du Code civil.

Aux deux catégories de revenus issus des opérations précédentes, s'ajoutent encore et dans le même ordre d'idées, ceux provenant des professions dites libérales et des professions similaires (2), à l'exception des agents de change et des courtiers interprètes et conducteurs de navire qui sont considérés comme commerçants.

De ce qui précède, il ne faudrait cependant pas conclure que l'observation des indications fournies par le Code de commerce, soit encore celle des règles posées par la jurisprudence commerciale, constituent un critérium absolument certain pour décider du classement d'une profession dans la catégorie des industries et commerce. C'est ainsi que la qualité de commerçant n'a pas été reconnue par les juridictions consulaires aux artisans qui travaillant seuls et à façon ne réalisent aucun gain sur le travail d'autrui ni sur le prix des objets ou produits qu'ils fabriquent ou transforment. Cependant cette catégorie de travailleurs est frappée par la loi du 31 juillet 1917 (art. 13) au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

les sous-louer sont soumis à l'impôt des professions non commerciales à l'exception des loueurs de « garnis » qui sont soumis à l'impôt des professions non commerciales.

2. Ces deux catégories de revenus sont imposées au titre des professions non-commerciales.

Il en est de même de l'industrie de la pêche visée également par cet article.

L'administration a donc repoussé le critérium dont nous venons d'exposer l'imperfection et elle a admis comme principe que pour décider si telle ou telle profession devait être classée au point de vue fiscal dans la catégorie des industries et commerces visée par l'article 1^{er} de la loi du 31 juillet 1917, il faut moins s'attacher à la nature juridique des actes accomplis qu'à leur analogie avec les opérations que comporte l'exercice des professions dont le caractère commercial et industriel est indiscuté.

C'est pour ce motif que les industries extractives, à l'exception toutefois de l'exploitation des mines, ont été comprises au nombre des exploitations industrielles en ce qui concerne l'application de l'impôt, bien que l'exploitation du sol soit réputée n'être en général qu'un acte civil.

Il est à remarquer que certaines opérations réputées actes civils, telles que, par exemple, l'achat et la vente d'immeubles peuvent prendre le caractère commercial lorsqu'elles sont effectuées par des sociétés soumises aux lois et usages commerciaux (sociétés anonymes ou en commandite par action), à la condition que ces sociétés aient été constituées en vue même de ces opérations.

Mais terminons ici cette digression d'ordre général et reparlons des actes du cultivateur.

D'après ce que nous avons dit plus haut, ces actes, en tant qu'ils ne sont que le développement, la mise en œuvre de son exploitation, ne sont pas de nature commerciale. Comme tels ils n'étaient pas soumis à l'impôt des patentes. Rien n'a été changé au cours des travaux parlementaires sur l'impôt cédulaire. Toutefois l'administration ne fut pas sans marquer quelques velléités à faire application en cette matière du critérium qu'elle a adopté, et que nous avons exposé au cours des lignes précédentes, et à en tirer des conséquences déplorables pour le cultivateur. C'est ainsi qu'elle proposait le classement parmi les actes commerciaux de l'achat de bétail pour l'engrais et la revente. Devant de telles tendances de l'administration, M. le sénateur Boivin-Champeaux, lors de la discussion au Sénat (séance du 31 juillet 1917), obtint du ministre des Finances l'affirmation que le nouveau projet alors en discussion ne changerait en rien « la qualification d'un tel acte qui est civil lorsqu'il est accompli par un agriculteur qui ne fait pas acte de commerce, mais régit son exploitation comme il l'entend, et qui est un acte commercial lorsqu'il est fait par un commerçant, un maquignon, un marchand de chevaux ou de bœufs. »

Cependant il fut décidé que serait considéré comme acte de commerce le fait pour un cultivateur de vendre du bétail qu'il n'a ni élevé, ni

engraissé, de vendre du grain ou du fourrage ne provenant pas de sa propre exploitation, mais acheté à autrui. Encore faudrait-il que l'agriculteur se livre d'une façon habituelle à ce genre d'opérations.

Mais n'existe-t-il pas une autre hypothèse dans laquelle l'acte du cultivateur perd le caractère civil ?

Généralement le cultivateur vend ses produits tels qu'il les récolte sans leur faire subir ni manipulations particulières, ni transformations. Mais il n'en est pas toujours ainsi, surtout dans les exploitations perfectionnées. Tel exploitant livrera son foin compressé ou lié sous forme de balles, tel autre utilisera le lait de ses vaches pour la fabrication de fromages, tel autre distillera son grain ou ses betteraves, tel autre encore transformera son froment en farine. Doit-on considérer ces opérations comme constituant une industrie nouvelle passible d'une taxation différente, de la taxation sur les bénéfices commerciaux et industriels ? Y a-t-il en cette matière un critérium particulier pour déterminer le caractère industriel ou agricole de l'acte de l'exploitant ? Non. C'est là une question de fait analogue à celle qui se pose en matière de contribution foncière lorsqu'il s'agit de décider si les locaux dans lesquels ces transformations sont effectuées doivent bénéficier de l'exemption accordée aux bâtiments ruraux. En cette matière, la jurisprudence refuse l'exemption lorsque ces bâtiments présentent le caractère de véritables

établissements industriels, tels que moulins, distilleries, sucreries, etc. Elle n'accorde le bénéfice de l'exemption que lorsque les opérations de manipulation et de transformation ne sont que l'accessoire ou le complément indispensable de travaux de culture, ou leur prolongement normal ou usuel.

Nous pouvons conclure le présent paragraphe en disant que les actes du cultivateur sont, sauf les quelques distinctions que nous venons de mentionner, des actes civils, et qu'il convenait ainsi de ne pas les englober dans la cédule réservée aux actes, juridiquement différents, du commerçant et de l'industriel.

S'ils n'ont, d'autre part, pas été classés dans la cédule des professions non commerciales, c'est en raison de leur importance et de la nécessité d'adopter pour eux une base d'imposition appropriée à leur nature particulière.

La cédule des professions non commerciales a, du reste, été créée spécialement pour les revenus des professions libérales et des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants (1), auxquels on a été amené à ajouter certaines professions imparfaitement définies (2) qui n'étaient pas

1. Avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, notaires, avoués, mandataires agréés après les tribunaux de commerce, huissiers, greffiers, commissaires priseurs.

2. Location d'appartements meublés, location du droit de

susceptibles de faire l'objet d'un impôt particulier et auxquelles l'imprécision de l'appellation choisie pour cette cédula a permis d'y trouver un refuge.

chasse, sous-location de propriétés rurales prises à bail (fermiers généraux), etc...

CHAPITRE II

L'ÉTABLISSEMENT EN FRANCE D'UN IMPOT GLOBAL SUR LE REVENU ET D'UN IMPOT CÉDULAIRE SUR LES REVENUS ET LA TAXATION DES BÉNÉFICES AGRICOLES.

Avant d'aborder le commentaire du texte de l'impôt des bénéfices agricoles de la loi du 31 juillet 1917 actuellement en vigueur, nous allons effectuer une étude rapide et concise, tout d'abord des différents projets d'impôt sur le revenu ou sur les revenus, qui, de 1848, date des premiers projets déposés, à 1907, mentionnèrent la taxation des bénéfices agricoles, puis ensuite du projet Caillaux de 1907 et des travaux législatifs postérieurs qui aboutirent au vote des lois actuelles remaniant notre système fiscal.

SECTION I

Projets et propositions de loi de 1848 à 1907

Projet Goudchaux (1848)

(*Moniteur universel* du jeudi 24 août 1848).

Ce projet, qui n'atteignait que les revenus mobiliers, se rattachait au système cédulaire. Il créait un

impôt de superposition, basé sur le principal des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres et frappait les bénéfices agricoles au même titre que ceux du commerce et de l'industrie. L'importance du dégrèvement prévu à la base variait avec le nombre d'habitants de la commune.

Projet Lempereur (1848)

Ce projet crée un impôt de superposition à caractère indiciaire. Le revenu des cultivateurs est présumé égal au 20^e du capital d'exploitation. Le taux est de 1/10^e des revenus. Un minimum imposable est également fixé.

Proposition Rouveuvre (1871)

(Assemblée nationale. Annexe à la séance du 4 juillet 1871).

M. Rouveuvre propose la création d'un impôt de superposition à taux progressif et basé sur la déclaration. Les revenus des propriétaires, fermiers et principaux locataires de terres sont imposés à la cédule A.

Proposition Langlois (1871)

(Assemblée nationale. Annexe à la séance du 5 sept. 1891.

Impression n° 600).

M. Langlois crée un impôt à caractère général et temporaire frappant toutes les catégories de revenus pendant trois années. Il sera effectué un prélèvement

de 20 o/o sur tous les revenus du capital (art. 1), de 5 o/o sur ceux du travail (art. 2).

Les bénéfices agricoles, bien que cela paraisse surprenant, sont taxés au titre des revenus du capital (art. 13).

Fermiers et propriétaires exploitants sont tenus d'avoir une comptabilité par recettes et dépenses « afin d'assurer la stricte application de l'article 2 ». Cette comptabilité sera, initiative non moins originale, contrôlée par une commission cantonale de trois membres choisis de préférence parmi le personnel de l'exploitant et le revenu déclaré par elle.

Mais un tel système d'imposition ne s'applique, il est vrai, qu'aux exploitations déjà importantes dont le personnel salarié est supérieur à une ou deux personnes. Les petits exploitants sont, au contraire, considérés comme des travailleurs ; ils déclarent eux-mêmes leurs revenus aux commissions cantonales et le prélèvement opéré sur le montant ainsi déclaré et contrôlé n'est que de 5 o/o.

Proposition Hèvre et Bamberger (1872)

(Assemblée nationale. Séance du 12 janvier 1872.

Impression n° 2659).

C'était également là un impôt de superposition. Il établissait une distinction entre les revenus du capital et ceux de l'industrie, du commerce et des professions diverses. Les revenus des propriétaires, fermiers et

locataires de terres sont compris dans ceux de la première catégorie. Le taux est progressif.

Projet de la Commission (1883)

(Ch. des députés. Annexe à la séance du 25 janvier 1883.

Impression n° 2659).

Ce projet, préparé et présenté par M. Ballue, crée un impôt cédulaire basé sur la discrimination des revenus : revenus du capital, revenus nés de la collaboration du travail et du capital, revenus du travail. Il n'est question des bénéfices agricoles qu'à l'occasion de l'imposition des revenus du fermier. Ceux-ci sont classés parmi les revenus du travail. Ils sont présumés, en raison de la crise exceptionnellement grave traversée à cette époque par l'agriculture, comme égaux seulement au quart du prix du bail (art. 32). Il est prévu, d'autre part, la défalcation des 1.500 premiers francs. Le taux est de 2,50 o/o.

Proposition Marion (1883)

(Ch. des députés. Annexe à la séance du 15 décembre 1883.

Impression n° 2489).

M. Marion, en remplacement de plusieurs impôts indirects, propose la création d'un impôt frappant d'un prélèvement de 1 o/o les revenus du capital, de 0,50 o/o les revenus du travail. Sont classés parmi ces derniers les revenus des propriétés rurales culti-

vées par leurs propriétaires et les bénéfices des fermiers. En cas d'exploitation directe, il y a exonération complète à 6 hectares de culture et au-dessous, et le revenu net est fixé à 100 francs par hectare de culture. Le bénéfice des fermiers également évalué forfaitairement est considéré comme égal à la moitié du fermage avec exemption jusqu'à 600 francs.

Projet Peytral (1888)

(Ch. des députés. Annexe à la Séance du 30 octobre 1888.

Impression n° 2123).

Impôt synthétique sur le revenu global déclaré. Une séparation très nette est établie entre la rente et les bénéfices agricoles, même dans le cas de l'exploitation directe et du métayage. M. Peytral classe les bénéfices agricoles parmi les revenus du travail. Il comprend dans ces bénéfices, qu'il évalue à 2 milliards, les gains de toutes les industries accessoires qui échappent à la patente (laiteries, fromageries, apiculture, etc.). L'impôt est basé sur une déclaration quinquennale contrôlée par des commissions communales et départementales. Le taux qui frappe les bénéfices agricoles est celui des revenus du travail qui est de $1/2$ 0/0. Il y a exemption à 2.000 francs et au-dessous. Des abattements sont prévus. Ils sont du tiers entre 2.000 et 3.000 francs et du quart entre 3.000 et 4.000 francs.

Proposition Goblet (1894)

(Ch. des députés. Annexe à la séance du 5 mai 1894.

Impression n° 599).

M. Goblet crée un impôt cédulaire, de superposition, sur les revenus. Même conception très nette du bénéfice agricole que dans le projet Peytral. L'imposition est basée sur la déclaration annuelle contrôlée par des jurys d'évaluation. Les bénéfices agricoles sont taxés à 0,25 0/0 de leur montant avec exonération complète à 2.000 francs et au-dessous. Si la propriété est exploitée à portion de fruits, la part de l'exploitant est frappée de la taxe de 0,25 0/0, celle du propriétaire d'une taxe double, soit 0,50 0/0.

*Projet de la Commission extra-parlementaire
de 1894*

(Procès-verbaux. Imprimerie Nationale, 1895).

Cette commission composée de fonctionnaires, d'hommes politiques et de publicistes spécialisés dans les questions financières fut réunie par M. Poincaré, ministre des Finances, pour étudier les différents projets d'impôt sur le revenu déposés et élaborer un projet au nom du gouvernement.

La commission, éclairée par des expériences faites parallèlement à ses travaux dans divers départements par l'administration des contributions directes, se prononça en faveur d'un impôt cédulaire de rem-

placement avec discrimination par catégorie : revenus du capital, revenus mixtes, revenus du travail.

Les bénéfices de l'exploitation agricole très nettement définis sont compris dans les revenus mixtes à la cédule D où rentrent également les bénéfices du commerce et de l'industrie. Ils sont frappés du taux de 4 o/o et sont évalués seulement à la demi-valeur locative afin de ne pas grever trop lourdement l'agriculture qui était à cette époque sous le coup d'une crise grave. Mais en revanche, l'exemption d'un minimum d'existence accordée aux revenus du travail a été refusée aux agriculteurs.

Projet Doumer (1896)

(Projet de Budget pour 1897).

Ce projet avait pour but l'établissement d'un impôt général et progressif sur le revenu en remplacement des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres.

Cet impôt était basé sur la déclaration contrôlée du revenu global. Mais en matière de bénéfice agricole M. Doumer propose de ne soumettre à la déclaration que les grosses exploitations, les moyennes et les petites pouvant être plus aisément taxées en prenant pour base la relation qui existe entre le bénéfice du cultivateur et la valeur locative des terrains exploités et qui est « suffisamment constante pour servir de base au revenu imposable ».

Projet Berteaux (1896)

(Chambre des députés. Annexe à la séance
du 16 mars 1896. Impression n° 1850).

Ce projet substitue aux deux contributions un impôt dégressif sur les revenus nets répartis en huit cédules, avec un palier d'exemption entre 1 et 1.250 francs. Les bénéfices agricoles compris dans la cédule E, peuvent être taxés soit sur déclaration volontaire, soit par décision définitive des commissions d'évaluation. Mais ils pouvaient également l'être par voie d'un abonnement débattu de gré à gré pour une période de cinq ans. Le taux d'imposition et les déductions à effectuer sont celles du projet Doumer.

Première proposition Guillemet (1896)

(Chambre des députés. Annexe à la séance du
30 mai 1896. Impression n° 1904).

L'impôt projeté, frappant les capitaux et les revenus répartis en quatre cédules, remplace la patente. Il est dégressif et de quotité avec exemption d'un minimum d'existence. Une déclaration très détaillée est exigée des contribuables.

Mais en matière de bénéfices agricoles, M. Guillemet énonce des règles spéciales. Il adopte le système du forfait basé sur le $1/5$ du prix de ferme pour les bénéfices des fermiers. Quant au propriétaire, il sera imposé sur son capital au cas d'exploitation directe.

Deuxième proposition Guillemet (1898)

(Chambre des députés. Annexe à la séance du
25 octobre 1898. Impression n° 294).

Le nouveau projet ne taxe plus que les revenus et conserve pour le commerce et l'industrie la contribution des patentes à laquelle viennent s'ajouter ainsi quatre cédules.

Les bénéfices agricoles sont taxés au titre de la cédule C, ainsi désignée : « Profits nets de l'exercice d'une profession non soumise à la patente ». Au cas de fermage, ils sont fixés forfaitairement à 1/5 du prix de ferme. Lorsqu'il y a exploitation directe le revenu imposable est évalué par la commission cantonale après déclaration du contribuable par comparaison avec les propriétés voisines.

Projet Klotz (1898)

(Chambre des députés. Annexe à la séance du
12 décembre 1898. Impression n° 509).

Ce projet supprime les quatre vieilles contributions, ainsi que l'impôt de 4 o/o sur les valeurs mobilières, et établit à leur place un impôt général sur le revenu caractérisé comme suit : exemption d'un minimum d'existence, discrimination, taux fixé annuellement, déclaration facultative, déductions pour charges de famille. M. Klotz prévoit l'établissement d'un casier fiscal pour chaque contribuable.

Les bénéfices du propriétaire au cas d'exploitation directe sont classés parmi les revenus mixtes, ceux du fermier parmi les revenus du travail. M. Klotz omet ainsi de tenir compte du capital d'exploitation.

Le taux fixé annuellement s'appliquera intégralement sur les revenus du capital ; il sera réduit du quart pour les revenus mixtes et de la moitié pour ceux du travail.

Les revenus imposables seront évalués d'une manière générale, soit d'après les signes extérieurs, soit d'après le casier fiscal.

Proposition Merlou (1899)

(Rapports Pierre Merlou et Caillaux. Chambre des députés.
Annexe à la séance du 10 mars 1899. Impressions n° 802 et 803).

M. Merlou a élaboré un projet d'impôt mixte et gradué sur le capital et sur le revenu. Impôt de remplacement, il comprend six cédules.

L'originalité de ce projet consiste dans la dissociation des deux éléments productifs du bénéfice agricole. Ce bénéfice agricole est frappé au titre de la cédule des revenus mixtes (taux 2 0/0) et le capital d'exploitation à celui de la cédule des capitaux actifs (taux 1 0/0).

Il est prévu une exemption de 2.000 francs à la base et des abattements pour les tranches de revenu inférieures à 10.000 francs.

Projet Rose (1899)

(Chambre des députés. Annexe à la séance du
15 mai 1899. Impression n° 947).

Il s'agit là simplement d'un impôt de 2,50/o sur les capitaux fixes avec évaluation de la matière imposable par estimation administrative. En matière agricole, ce capital sera constitué par « les animaux de labour, les machines agricoles, tout ce qui sert à l'exploitation agricole tout en conservant son identité. »

Projet Caillaux (1900)

(Ch. des députés. Annexe à la séance du
17 avril 1900. Impression n° 1634).

Ce premier projet de M. Caillaux crée un impôt de remplacement frappant l'ensemble du revenu avec déclaration facultative.

En matière agricole, M. Caillaux adopte le forfait et fixe en principe le bénéfice à égalité de la rente. Mais il reconnaît la nécessité de ne pas considérer ce rapport comme immuable et il laisse au contrôleur le soin d'étudier les cas particuliers et de voir si le taux de 100 o/o, qui n'est qu'une moyenne, est bien d'accord avec la réalité.

Projet Magniaudé (1903)

(Ch. des députés. Annexe à la séance du
15 janvier 1903. Impression n° 639).

M. Magniaudé supprime les quatre contributions directes et les remplace par un impôt synthétique sur le revenu déclaré.

Les revenus agricoles sont taxés au titre des revenus mixtes (cédule B).

L'imposition est basée sur la déclaration effectuée de bonne foi. C'est « la taxation par soi-même ». Le contribuable pourra, s'il le préfère, contracter un abonnement triennal.

Le taux est progressif et il est prévu la déduction d'un minimum d'existence et des réductions pour charges de famille.

Propositions Maujan (1903 et 1904)

(Ch. des députés. Annexes aux séances des 11 juin 1903 et
26 mai 1904. Impressions n° 991 et 1706).]

Ces deux propositions visent l'établissement d'un impôt progressif sur le capital et sur le revenu.

Première proposition. — Six cédules sont créées comme dans le projet. Merlou. Les capitaux agricoles sont taxés au titre des capitaux actifs. Les bénéfices agricoles le sont au titre des revenus. Afin d'éviter de taxer deux fois la même richesse, le propriétaire exploitant ne paiera l'impôt que sur son capital d'ex-

ploitation, tandis que fermiers et métayers seront imposés seulement sur leur revenu. Les évaluations seront faites par l'administration.

Deuxième proposition. — Cette deuxième proposition n'atteint plus les capitaux agricoles, mais seulement les bénéfices provenant de l'exploitation directe ou locative. Les cédules sont réduites en conséquence.

Projet Rouvier (1903)

(Ch. des députés. Annexe à la séance du
16 juin 1903. Impression n° 1012).

Ce projet supprime les contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres qu'il remplace : 1° par une taxe personnelle graduée d'après l'ensemble des facultés et frappant les contribuables répartis en 35 catégories suivant le montant de leur revenu ; 2° par une taxe sur le loyer d'habitation.

Le taux est de 1,50 0/0 pour toutes les catégories, mais la déduction d'une quotité dégressive non imposable est prévue pour les 13 premières. Il est, d'autre part, fait une déduction générale à la base pour tenir compte d'un minimum d'existence.

Le revenu agricole constituant un élément du revenu global est donc atteint par l'impôt. L'évaluation en est faite par l'administration en dehors de toute déclaration. Celle-ci pourra recourir à l'évaluation forfaitaire d'après la valeur locative si elle n'a pas les moyens de déterminer le revenu réel.

Le projet Rouvier, qui fit l'objet de plusieurs rapports de la part de M. Renoult, rapporteur de la loi, est entré dans le domaine des faits. L'administration a effectué de nombreux essais qui permirent de conclure à l'adoption de ce système d'impôts essentiellement favorable à l'agriculture. Ce que l'on recherchait, en effet, à cette époque, ce n'était pas une aggravation des charges, alors trop lourdes, qui frappaient la terre, mais au contraire, à les alléger tout en assurant une meilleure répartition.

La discussion de ce remarquable projet, commencée à la Chambre le 24 novembre 1904, dut céder le pas à celui du budget de 1905, et à celui plus passionnant de la loi sur la séparation des Eglises et de l'Etat.

Projet Maujan (1906)

(Ch. des Députés. Annexe à la séance du 2 juillet 1906. N° 170).

M. Maujan institue à la place des quatre contributions directes un impôt personnel et progressif sur le revenu et sur les capitaux improductifs. Cet impôt sera dû par tous les citoyens au-dessus d'un minimum d'existence et sans autres déductions que celles prévues pour charges de famille.

Les revenus sont classés en trois cédules, A (du travail), B (mixtes), C (du capital) et il y a une cédule unique, D, pour les capitaux.

Les bénéfices agricoles sont taxés au titre des reve-

nus mixtes. Leur évaluation sera effectuée par l'administration en dehors de toute déclaration.

Proposition Magniaudé (1906)

(Ch. des députés. Annexe à la séance du
5 juillet 1906. Impression n° 204).

Cette proposition reproduit celle que M. Magniaudé a déjà présentée en 1903, mais avec des remaniements importants. M. Magniaudé conserve cette fois l'impôt foncier de la propriété bâtie, mais il en affecte le produit aux besoins des départements et des communes. La division antérieure en trois cédules subsiste, mais la déclaration n'est obligatoire qu'au-dessus de 10.000 francs de revenu.

Dans cette nouvelle proposition il n'est pas fait mention des bénéfices agricoles, mais il y a lieu de penser que son auteur leur conserve la place qu'il leur a faite dans son premier projet.

Projet Malvy (1906)

(Ch. des députés. Annexe à la séance du 22 juillet 1906.
Impression n° 281, page 1816).

M. Malvy présente un projet d'impôt de remplacement. Global et progressif sur le revenu, cet impôt englobe dans les revenus imposables le bénéfice de l'exploitation agricole.

Une déduction pour « minimum d'existence » est prévue. Le taux applicable varie de 0,50 0/0 à partir

du minimum adopté jusqu'à 12 o/o au-dessus de 4 millions de revenu.

Le système est basé sur la déclaration des contribuables. Ces déclarations seront faites sur des imprimés spéciaux où les revenus du travail sont distincts de ceux des capitaux.

Il est prévu la création de commissions de vérification, de « 1^{er} degré » dans chaque canton et « supérieures » dans chaque arrondissement.

SECTION II

Projet Caillaux 1907.

Vote des lois des 29 mars 1914,
15 juillet 1914 et 31 juillet 1917.

M. Caillaux, ministre des Finances, déposa, au nom du Gouvernement, sur le bureau de la Chambre des députés le 7 février 1907 un nouveau projet d'impôt sur le revenu (1).

Ce projet, inspiré de l'income-tax anglais quant à la discrimination des revenus et du système allemand quant à la progression, supprimait les contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres et la patente. Il établissait à leur place un impôt général sur les revenus et un impôt complémentaire

1. Chambre des députés. Annexe à la séance du 7 février 1907. Impression n° 737.

sur l'ensemble des revenus, ce dernier étant destiné à contrebalancer l'improportionnalité sociale des impôts indirects.

Il posait, de plus, les grandes lignes d'une réorganisation de l'impôt foncier et devait être ainsi le point de départ des travaux législatifs qui, quelques mois plus tard, aboutirent à l'incorporation dans le texte de la loi de finances du 31 déc. 1907 de l'article 13 prescrivant une nouvelle évaluation des propriétés non bâties.

Les différentes catégories de revenus étaient réparties entre les sept cédules de l'impôt général sur les revenus :

Première cédule. — Revenus des propriétés foncières bâties.

Deuxième cédule. — Revenus des propriétés foncières non bâties.

Troisième cédule. — Revenus des capitaux mobiliers.

Quatrième cédule. — Bénéfices du commerce, de l'industrie et des charges et offices.

Cinquième cédule. — Bénéfices de l'exploitation agricole.

Sixième cédule. — Traitements publics et privés, salaires, pensions, rentes viagères.

Septième cédule. — Revenus des professions libérales et de toutes occupations lucratives non dénommées dans les précédentes catégories.

La cinquième cédula était ainsi réservée aux bénéfices de l'exploitation agricole pour lesquels M. Cailiaux adoptait le système de l'évaluation forfaitaire basée sur la valeur locative. Les bénéfices agricoles étaient considérés comme égaux au revenu net imposable assigné à la propriété au titre de la deuxième catégorie comprenant les revenus des propriétés foncières non bâties, c'est-à-dire aux $\frac{4}{5}$ de la valeur locative.

Le taux était fixé à 3.50 o/o. Un taux identique frappait les bénéfices industriels et commerciaux.

Une déduction générale de 1.250 francs à la base était accordée. Mais il n'était pas prévu d'autres abattements que celui-là, ce qui permettait de prévoir un rendement de 21 millions pour la cédula agricole.

Frappé directement par l'impôt sur les revenus, le bénéfice agricole l'était également par l'impôt complémentaire, mais en tant qu'élément du revenu global. Ce revenu était, en effet, constitué par la totalisation des différents revenus taxés dans chaque catégorie de l'impôt général, y compris les revenus exemptés dans certaines d'entre elles comme n'atteignant pas le revenu imposable.

En matière d'impôt complémentaire, les contribuables répartis en 35 classes, suivant l'importance de leur revenu calculé comme il vient d'être dit, étaient frappés suivant un tarif progressif. La première classe (de 5.000 à 5.500 francs) payera 10 francs, la

trente-quatrième, 3.500 francs. Enfin à la trente-cinquième et dernière classe, comprenant les revenus imposables au-dessus de 100.000 francs, sera appliqué un taux de 4 o/o. Ce deuxième impôt sera basé sur la déclaration des intéressés.

Le projet Caillaux fit l'objet d'une longue et très approfondie étude de la part de la commission de la législation fiscale de la Chambre, au nom de laquelle M. René Renoult, rapporteur de la loi, déposa plusieurs rapports comportant des modifications successives.

Le texte sur le lequel s'arrêta la commission fut voté par la Chambre le 9 mars 1909, par 407 voix contre 166.

Bien que ce texte ait conservé les grandes lignes du projet primitif, il en diffère cependant profondément en raison de nouveaux abattements et des exemptions importantes accordées dans chaque cédula. C'est ainsi que le bénéfice agricole, à la suite d'un amendement de M. Lintilhac, a été fixé à seulement la demi-valeur locative pour la fraction de cette dernière inférieure à 5.000 francs et aux deux tiers pour la fraction supérieure à ce chiffre. D'autre part, sur le montant ainsi calculé et si la valeur ne dépasse pas 12.000 francs, le contribuable a droit aux adoucissements suivants : déduction des 1.250 premiers francs, réduction des deux tiers de 1251 à 2.000 francs et du tiers de 2.001 à 3.000 francs.

Le taux appliqué au montant imposable n'est plus que de 3 o/o.

Un article visant l'imposition des terres d'agrément a été, de plus, introduit dans le nouveau texte.

Le projet ainsi remanié fut envoyé au Sénat.

Cette assemblée manifesta le désir de ne procéder que par étapes successives à la réforme en voie de réalisation, afin de limiter le risque financier qui lui paraissait inhérent à un bouleversement aussi complet de notre système fiscal plus que centenaire. Cet excès de prudence se manifesta de suite par une excessive lenteur dans l'étude du projet de la Chambre.

M. Aimond, rapporteur de la loi au Sénat, ne déposa son rapport que le 27 novembre 1913 (1).

Le projet de loi inclus dans ce rapport est si différent de celui voté par la Chambre qu'il peut être considéré comme un projet nouveau. Il ne supprimait plus, en effet, que les contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres. Il laissait de côté les impôts sur les bénéfices agricoles, sur les professions industrielles et commerciales, sur les salaires et sur les créances. Il ne prévoyait que la révision des impôts frappant les revenus des propriétés foncières et des capitaux mobiliers, ainsi que l'établissement d'un impôt général sur le revenu qui devait être un impôt de remplacement substitué à

1. Impression, n° 438. Sénat. Annexes, 1913, p. 27.

la contribution personnelle-mobilière et à celle des portes et fenêtres.

Dans l'entre-temps, et pour hâter la transformation de l'impôt foncier, la Chambre avait voté le 21 février 1913 un article ainsi conçu :

« A partir du 1^{er} janvier 1915, la contribution des propriétés non bâties sera transformée en un impôt de quotité calculé sur la valeur locative de ces propriétés, telle qu'elle résulte de l'évaluation effectuée en exécution de la loi du 31 décembre 1907.

A partir de la même date, la contribution des portes et fenêtres et la contribution personnelle-mobilière seront supprimées et remplacées par un impôt général et progressif sur le revenu. »

Ce n'est que le 20 janvier 1914 que le projet de la commission sénatoriale vint en discussion devant l'Assemblée. Conscient de son retard, le Sénat, pour hâter l'aboutissement de la partie la plus urgente de la réforme, disjoignit hardiment le titre III relatif à l'impôt sur le revenu et vota le 19 mars les titres I et II ainsi libellés : « 1^o Réorganisation de l'impôt foncier et transformation de la contribution foncière des propriétés non bâties, jusqu'alors impôt de répartition, en impôt de quotité ; 2^o Etablissement d'un impôt sur les revenus des valeurs mobilières (1) ».

1. Cet impôt existait d'ailleurs depuis la loi du 29 juin 1872.

Ce texte, approuvé le 27 mars 1914 par la Chambre, fut promulgué le 29 mars 1914.

La loi nouvelle ne frappait en matière d'impôt foncier que la rente du sol ou valeur locative, ainsi nettement isolée du bénéfice agricole pour lequel un impôt spécial était prévu.

Le vote de la loi du 29 mars 1914 fut suivi peu après de celui de la loi instituant l'impôt global sur le revenu. Ce texte incorporé à la loi de finances du 15 juillet 1914 fut voté avec elle (Art. 5 et suivants). Le nouvel impôt frappait indirectement le bénéfice agricole comme élément constitutif du revenu global. Nous en indiquerons ultérieurement les modalités.

L'entrée en application de l'impôt général sur le revenu primitivement fixée au 1^{er} janvier 1915 fut, en raison de l'état de guerre, renvoyée au 1^{er} janvier 1916 par la loi de finances du 26 décembre 1914. Cet impôt devait, d'autre part, être profondément modifié par la loi de finances du 30 décembre 1916 qui apporta également des modifications importantes à la loi du 29 mars 1914.

Le nouvel impôt, contrairement à l'esprit du projet Caillaux, n'entraînait la suppression d'aucun des impôts existants, auxquels il venait simplement se superposer.

La déclaration de guerre qui suivit de près le vote de la loi du 15 juillet 1914, vint détourner pour de

longs mois l'attention du législateur vers des questions plus angoissantes.

Quelle était en août 1914 la situation de la réforme de notre régime fiscal ?

Du projet primitif de M. Caillaux, les trois premières cédules, propriété bâtie, propriété non bâtie, revenus des capitaux mobiliers, avaient été établies par la loi du 29 mars 1914 et l'impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu par la loi du 15 juillet 1914.

Il restait donc à organiser les 4^e, 5^e, 6^e, 7^e cédules, c'est-à-dire les impôts sur les revenus suivants : bénéfices du commerce et de l'industrie, de l'exploitation agricole, traitements publics et privés, revenus des professions non commerciales.

Ce n'est qu'en 1916 que le Sénat, à la requête du ministre des Finances il est vrai, jugea qu'il y avait lieu de franchir une nouvelle étape. Elle reprit l'examen des cédules restant à créer. Son rapporteur, M. Perchot, déposa son rapport le 27 juillet 1916.

C'est au cours des discussions qui suivirent que la relation entre la valeur locative et le bénéfice agricole, fixée antérieurement à la demi-valeur locative pour la fraction de cette dernière inférieure à 5000 francs. et aux deux tiers pour la fraction supérieure à ce chiffre, fut à la suite d'un amendement de M. Tournon évaluée à la demi-valeur locative quel que soit le montant du revenu. Les circonstances qui amenèrent cette modification furent les suivantes : L'article

19 de la loi du 15 juillet 1914, qui devait être modifiée par la loi du 30 décembre 1916, spécifiait encore à cette époque qu'en cas de taxation d'office et à défaut d'éléments certains, l'impôt dû par l'exploitant ne pourrait être supérieur à celui qu'il paierait s'il était taxé sur la demi-valeur locative de ses terres.. Le projet de loi adopté par la Chambre ayant admis une base d'imposition différente, il devenait nécessaire d'établir l'équilibre entre les deux textes. Certains sénateurs ayant proposé dans la séance du 30 novembre 1916 de modifier l'article 19 dans le sens du projet de loi, M. Touron s'éleva contre une telle solution qui aurait été préjudiciable aux intérêts des cultivateurs et obtint le vote d'un amendement en vertu duquel le principe de la demi-valeur locative admis par la loi du 15 juillet 1914 était adopté pour le projet d'impôt sur les bénéfices agricoles.

Toujours animé du prudent désir de ne procéder que progressivement à la réforme fiscale, le Sénat devait voter le 19 janvier 1917, à l'unanimité de 241 voix, un impôt ne supprimant que la patente, remettant ainsi à une date ultérieure la suppression des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres dont le rendement était particulièrement élevé.

Mais le Gouvernement désireux d'aboutir au plus vite fit déposer par son ministre des Finances, M. Ribot, un projet de loi supprimant les deux contri-

butions conservées par le Sénat et instituant à leur place une taxe nouvelle frappant uniformément tous les habitants, français ou étrangers, jouissant de ressources personnelles (1). Cette taxe doit venir se superposer à l'impôt sur le revenu alors à l'étude.

C'est ainsi que dès le début de 1917 la commission de la législation fiscale de la Chambre se trouva saisie de deux projets, l'un venant du Sénat et supprimant la patente, l'autre émanant du Gouvernement et supprimant les contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres. Ces deux projets se complétant l'un l'autre, elle décida de les fondre en un seul et confia à M. Dumesnil la rédaction du projet définitif.

L'économie du nouveau projet est la suivante :

1° Suppression des contributions (2) ; 2° Création d'une taxe civique dont le taux variera avec l'importance de la commune ; 3° Augmentation de 25 o/o du taux adopté par le Sénat pour les impôts cédulaires et du taux de l'impôt complémentaire (3) ; 4° création d'une taxe de 5 o/o sur les intérêts, arrérages et tous autres produits des créances hypothécaires privilégiées et chirographaires.

1. Chambre des députés. Annexes 1917. Impression n° 2910, p 41.

2. Part de l'Etat.

3. Le nouveau projet n'augmente pas le taux de la taxe sur les valeurs mobilières, ce taux ayant été récemment porté de 4 à 5 o/o pour les valeurs étrangères, ce qui augmentait son rendement de 38 millions.

L'impôt des bénéfices agricoles est enfin remis sur pied. Le système forfaitaire est maintenu et les bénéfices sont définitivement évalués à la demi-valeur locative telle qu'elle résulte des évaluations faites en vertu de l'article 3 de la loi du 31 décembre 1907. Le droit pour le cultivateur de demander la taxation sur le revenu réel au cas où celui-ci est inférieur au forfait est également reproduit dans le nouveau texte.

Le taux d'imposition qui avait été réduit par le Sénat à 3 o/o est ramené à 3.75 o/o.

Les abattements et les réductions sont ceux dont nous prendrons connaissance en étudiant le texte définitif.

Le rendement probable n'est évalué qu'à 5.000.000.

Tel est le projet qui le 16 juillet 1917 vint à la discussion devant la Chambre. Voté au bout de trois séances (16, 17, 18 juillet) sans modifications importantes, mais avec rejet de la taxe civique, le projet fut remis au Sénat le 19 juillet. Le 27 juillet M. Perchot, rapporteur, déposait son rapport et le Sénat discutait et votait la loi en une seule séance, le 31 juillet 1917.

CHAPITRE III

ANALYSE DE L'IMPÔT DES BÉNÉFICES AGRICOLES LOI DU 31 JUILLET 1917

SECTION I

Dispositions de la loi du 31 juillet 1917,
spéciales à l'impôt des bénéfices agricoles.

Art. 16

« Un impôt annuel est établi sur les bénéfices
« agricoles. »

DE L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES AGRICOLES

1^o *Nature des bénéfices imposés*

Quelle est la nature des bénéfices ainsi imposés
par la nouvelle loi ?

La loi du 31 juillet 1917 ne donne aucune définition du bénéfice agricole. Mais la Direction générale des contributions directes, dans son instruction du 30 mars 1918, s'exprime ainsi :

« Le revenu total de l'exploitation agricole em-
« brasse d'une façon générale les profits résultant

« de la vente par l'exploitant des produits de tous
« terrains propres à la culture (terres, prés, vignes,
« jardins maraichers, etc.) et de l'élevage. »

Elle fait, d'autre part, ressortir les déductions à faire pour obtenir le bénéfice net. Ces déductions sont celles que nous avons énumérées au chapitre premier. Parmi elles figure, en première place, la valeur locative.

L'administration fait, en effet, la distinction entre la rente du sol qui est la part du fonds et que frappe l'impôt foncier et le bénéfice agricole qui rémunère le travail de l'exploitant et le capital d'exploitation. Elle est en cela d'accord avec la conception économique. Mais elle s'en sépare en omettant les consommations intérieures et plus particulièrement les prélèvements en nature effectués sur les produits de l'exploitation par le cultivateur et sa famille pour les besoins de leur existence. Ces prélèvements, ainsi que nous l'avons précédemment déterminé constituent eux-mêmes une part de bénéfice agricole. Leur omission est de nature à réduire notablement le produit de l'impôt au cas de taxation d'après le bénéfice réel. Mais, en raison de l'adoption du forfait (art. 17), ce fait se produira très rarement même en matière d'impôt général sur le revenu. Aussi sommes-nous amené à penser que l'administration a omis volontairement ces prélèvements domestiques pour ne pas tenir compte d'un élément diffici-

lement appréciable et peu apte à augmenter les ressources du Trésor en raison du régime particulier d'imposition que nous venons de mentionner. C'est ce qu'elle a voulu sans doute exprimer en introduisant dans le texte précité l'expression « d'une manière générale. »

2° Champ d'application de l'article 16

Quel est le champ d'application de l'article 16 ? S'étend-t-il à la totalité des profits de l'exploitant ? En d'autres termes, tous les bénéfices de l'exploitation agricole sont-ils des bénéfices agricoles ?

Nous avons précédemment exposé en étudiant la nature juridique des actes du cultivateur, que si ces actes étaient habituellement des actes civils, certains d'entre eux avaient parfois le caractère commercial et qu'ils étaient alors imposables non au titre de l'impôt sur les bénéfices agricoles, mais à celui des bénéfices industriels et commerciaux.

Le caractère de l'acte du cultivateur est nettement commercial dans deux hypothèses :

- 1° Lorsque le cultivateur achète pour revendre ;
- 2° Lorsqu'il ne livre ses produits récoltés qu'après leur avoir fait subir des transformations affectant un caractère nettement industriel.

Les bénéfices issus de ces opérations n'ayant pas le caractère prévu à l'article 16 sont imposés au titre

de l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux.

En raison de l'adoption du forfait d'après la valeur locative pour l'évaluation du bénéfice agricole, il peut paraître superflu, à première vue, de chercher à déterminer ainsi le caractère agricole ou commercial de tel ou tel acte du cultivateur. Mais cette distinction trouve sa justification dans l'intérêt qu'il y a, au point de vue fiscal, à rejeter hors du mode particulier d'imposition des bénéfices agricoles, ceux des profits retirés de l'exploitation qui par leur caractère commercial ou industriel sont susceptibles d'augmenter par ailleurs, d'une façon sensible, les ressources du pays.

Le bénéfice agricole, avons-nous dit jusqu'ici, est retiré de la culture des terres et des produits de l'élevage. Mais il existe d'autres terrains que ceux livrés à la culture. Ce sont les propriétés boisées, les terrains non cultivés et les terrains d'agrément. Voyons dans quelle mesure ces natures particulières de terres sont susceptibles d'être atteintes par l'impôt des bénéfices agricoles.

a) *Propriétés boisées.* — Le revenu des propriétés boisées exploitées seulement en vue de la vente des coupes est considéré comme constituant tout entier la rente du sol et n'est atteint que par l'impôt foncier (1).

1. « Les forêts qui sont exploitées uniquement pour la production
« du bois n'exigeant pas de culture annuelle ne produisent pas

L'impôt foncier est en effet basé sur le revenu net annuel de la propriété tel qu'il résulte des tarifs établis à l'hectare par natures de bois lors de l'évaluation de 1909-1913. Ce revenu annuel est constitué par le prix de vente des coupes, divisé par l'âge moyen des bois, sous déduction des frais de gestion, de garde, d'entretien et de repeuplement (1).

Mais il n'en est pas de même des propriétés forestières dont l'exploitation a pour objet principal ou accessoire la récolte de produits tels que la résine, la gomme, les fruits, les écorces, etc. Cette récolte est considérée, en fait, comme une exploitation distincte de celle des bois.

Cette exploitation pourra être effectuée par le propriétaire, par un fermier ou par un métayer.

« Quand le propriétaire récolte lui-même ces produits, il réalise en sus du revenu qu'il aurait obtenu en se bornant à les amodier (2), un bénéfice qui n'est pas compris dans les éléments du revenu foncier et qui rentre dans la catégorie des

« à proprement parler de bénéfice agricole, mais seulement un revenu foncier... »

Extrait de la réponse du ministre des Finances à la question écrite, n° 21.199, posée le 19 mars 1918, par M. Raoul Méquillet, député.

1. « Le résultat est majoré, lorsqu'il y a lieu, en raison de l'importance des revenus nets provenant d'autres sources ». (Instruction du 31 déc. 1908, art. 26, 2^e alinéa).

2. « Amodier » est synonyme de « donner à ferme. »

« bénéfices d'exploitation. » Ainsi donc, dans cette éventualité, le profit recueilli par le propriétaire se scinde en deux parties, l'une correspondant à la valeur locative et qui grossit de son montant le revenu net des coupes de bois imposable à l'impôt foncier (1) et l'autre qui constitue le bénéfice d'exploitation et qui est frappé par l'impôt des bénéfices agricoles.

Au cas de fermage, l'impôt sur les bénéfices agricoles incombe au fermier. Il en est de même au cas de métayage. Le métayer est taxé sur son profit personnel, tandis que la part de produits qui est versée au propriétaire à titre de redevance s'ajoute au revenu foncier (2).

b) *Terrains non cultivés.* — Ces terrains n'étant susceptibles de donner aucun bénéfice agricole, seront-ils exemptés de l'impôt ? Bien que non cultivés, ils ont cependant une valeur locative déterminée

1. Voir annotation, n° 1, de la page précédente.

2. « Suivant les dispositions de l'instruction ministérielle du 31 déc. 1908 à laquelle l'article 2 de la loi du 29 mars 1914 a conféré la sanction législative, le revenu foncier des propriétés boisées est constitué par le montant net des ventes des coupes de bois augmenté, lorsqu'il y a lieu, du revenu correspondant à l'amodiation des produits accessoires. Or, quand le propriétaire récolte lui-même ces produits, il réalise, en sus du revenu qu'il aurait obtenu en se bornant à les amodier, un bénéfice qui n'a pas été compris dans les éléments du revenu foncier et qui rentre dans la catégorie des bénéfices d'exploitation... » Extrait de la réponse du ministre des Finances à la question écrite, n° 21.199, posée le 19 mars 1918 par M. Raoul Méquillet, député.

en vue de la contribution foncière. En raison du forfait, l'impôt des bénéfices agricoles va-t-il s'appliquer aveuglément ? La réponse est négative. Du reste ces terrains ont généralement reçu une destination autre que la culture.

Ils peuvent constituer des *carrières*, des *ardoisières*, des *sablières*, des *tourbières*, des *salins*, *salines* et *marais salants*, ou être affectés à un usage commercial ou industriel (*chantiers*, *lieux de dépôt*) ou être *aménagés en vue de la construction d'immeubles*. En raison de leur nature non agricole, les avantages pécuniaires retirés de ces divers modes d'exploitation ou d'utilisation sont taxés au titre d'une autre cédula qui est, soit celle des bénéfices industriels et commerciaux, soit celle des bénéfices non commerciaux.

Ce sont également les *terrains d'agrément*. Mais ceux-ci font, dans le cadre même de la cédula agricole, l'objet d'un régime particulier que nous exposerons plus loin à l'occasion de l'article 22.

Nous n'avons encore, au cours des lignes précédentes, qu'envisagé le cas des terrains qui, bien que non cultivés sont utilisés d'une manière différente, soit en vue de la production d'un revenu autre que le revenu agricole, soit pour le pur agrément. Il nous reste à considérer le sort fait aux *terrains non cultivés proprement dits*, c'est-à-dire à ceux que l'on a cessé de cultiver ou qui ne l'ont jamais été, et cela

sans qu'une destination nouvelle leur ait été donnée. L'article 19 de la loi dit que les bénéfices de chaque exploitant seront évalués d'après la consistance des terres qu'il exploite au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. Ceci exclut donc de l'imposition les terres que le contribuable aurait exploitées au cours de l'année précédente, mais dont il aurait abandonné l'exploitation avant le début de l'année de l'imposition (Instruction du 30 mars 1918) et à plus forte raison les terres dites vagues et vaines.

Art. 17

« Le bénéfice provenant de l'exploitation agricole
« est considéré, pour l'assiette de l'impôt, comme
« égal à la moitié de la valeur locative des terres
« exploitées.

« Toutefois, si le bénéfice réel de l'exploitation
« pendant l'année antérieure à celle de l'imposition
« n'a pas atteint le chiffre pris pour base d'imposi-
« tion, l'exploitant peut, en apportant les justifica-
« tions nécessaires, obtenir une réduction propor-
« tionnelle de l'impôt par voie de réclamation après
« l'établissement du rôle. »

DE L'ÉVALUATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

1^o *Evaluation forfaitaire*

Le bénéfice agricole provenant de l'exploitation agricole est considéré comme égal à la moitié de la valeur locative des terres exploitées.

La loi ne détermine pas comment cette valeur locative doit être évaluée. Mais il résulte des débats parlementaires que la valeur locative sur laquelle doit être basé l'établissement de l'impôt est celle qui sert à déterminer le revenu imposable en matière de contribution foncière (mais sans la déduction du cinquième).

Quelle est l'assiette de l'impôt foncier ?

Depuis le 1^{er} janvier 1915 (loi du 29 mars 1914, art. 2) la contribution foncière est réglée en raison du revenu des propriétés, tel qu'il résulte des tarifs établis par natures de culture et de propriété en exécution de l'article 3 de la loi du 31 décembre 1907.

L'impôt foncier n'est calculé que sur les $\frac{4}{5}$ du revenu ainsi déterminé, le $\frac{1}{5}$ exonéré ayant pour but de tenir compte des pertes éventuelles si fréquentes dans la culture.

Soit donc une propriété non bâtie dont la valeur locative cadastrale est de 5.000 francs. Cette propriété est soumise à l'impôt foncier pour les $\frac{4}{5}$ de cette somme, soit pour 4.000 francs et théoriquement à l'impôt sur les bénéfices agricoles pour la moitié, soit 2.500 francs. Nous disons « théoriquement » parce que ce n'est pas ce chiffre, mais un chiffre moindre, en raison des déductions et abattements, qui sera taxé (art. 18).

Ce qui revient à dire que le bénéfice agricole représente d'après la loi du 31 juillet 1917 les $\frac{5}{8}$ du

revenu d'après lequel la contribution foncière est calculée.

2° Dérogation au système de l'évaluation forfaitaire

Le § 2 de l'article 17 donne à l'exploitant le droit d'obtenir une réduction proportionnelle de l'impôt lorsque le produit net de l'exploitation, déduction faite du prix du fermage ou, quand il s'agit d'une propriété exploitée par le propriétaire, déduction faite de la valeur locative de la propriété, a été, pendant l'année antérieure à celle de l'imposition, inférieur au chiffre évalué forfaitairement pour servir de base d'imposition. En cas d'exploitation déficitaire l'exonération sera totale. L'exploitant devra s'engager à fournir toutes les justifications nécessaires.

En face de ce droit exceptionnel que la loi de 1917 accorde à l'exploitant, il n'a été établi aucune contre-partie en faveur de l'administration. Le contrôleur n'a pas le droit de prouver que le bénéfice réel est supérieur à ce forfait.

Si donc l'exploitant rejette le forfait comme excédant sa capacité contributive, il va être nécessaire, à l'aide des justifications qu'il produira, de déterminer quel a été au cours de l'année précédente son bénéfice réel qui doit être pris en considération pour l'établissement de l'impôt. Ce bénéfice sera déterminé dans les conditions suivantes :

a) *L'exploitant n'est pas propriétaire.* — Les bénéfices de l'exploitation agricole sont constitués par l'excédent des recettes totales provenant de la vente des produits de l'exploitation (culture et élevage) sur les dépenses qui sont les suivantes :

Loyer payé au propriétaire et charges accessoires.

Salaires et gages des ouvriers et employés.

Frais généraux de l'exploitation.

Assurances diverses (incendie, grêle, mortalité du bétail, accidents du travail), à l'exception des assurances concernant la personne du fermier, les membres de sa famille et ses biens personnels.

Amortissement du matériel agricole.

Intérêt des capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'entreprise.

b) *Exploitation directe par le propriétaire.* — Il y a lieu ici de retrancher du produit brut de l'exploitation, à défaut du loyer véritable, le montant de la valeur locative du fonds qui est imposable au titre de la contribution foncière. On déduit ensuite de la somme ainsi obtenue les dépenses mentionnées au précédent paragraphe, à l'exception toutefois de celles qui auraient le caractère de charges de la propriété et non de frais de l'exploitation.

3° *Exploitation à portion de fruits.* — Le décompte est analogue, qu'il s'agisse de la part de fruits qui revient au métayer ou colon partiaire, ou de la part qui échoit au propriétaire en sus de la rente du

sol, c'est-à-dire de la valeur locative du sol (1).

L'exploitant dont les preuves n'auront pas été admises par l'administration pourra saisir le Conseil de Préfecture d'une demande d'expertise.

Art. 18

« Sur le montant du revenu de l'exploitation agricole calculé ainsi qu'il est dit à l'article précédent
« et lorsque la valeur locative réelle de l'exploitation
« n'excède pas 12.000 francs, l'exploitant n'est taxé
« que sur la fraction supérieure à 1.250 francs.

« Il a droit à une déduction :

« De $\frac{2}{3}$ sur la fraction comprise entre 1.251 et 2.000 francs.

« De $\frac{1}{3}$ sur la fraction comprise entre 2.001 et 3.000 francs.

« Le taux de l'impôt sera de 3 fr. 75 o/o ».

ABATTEMENTS ET CALCUL DE L'IMPOT

Le bénéfice imposable est taxé différemment suivant que la *valeur locative réelle* (2) de l'exploitation ou des différentes exploitations n'excède pas 12.000 francs ou excède cette somme. Ce qui revient à dire, en raison du forfait, suivant que le bénéfice

1. Voir article 19, alinéas 1 et 2.

2. Ou plus exactement dit, sur la valeur locative telle qu'elle résulte des évaluations administratives de 1909-1913.

imposable ne dépasse pas 6.000 francs ou est supérieur à cette somme.

A 6.000 francs de bénéfice *imposable* et au-dessous la première fraction de ce bénéfice jusqu'à 1.250 francs est complètement exonérée. La deuxième fraction allant de 1.251 francs à 2.000 francs n'est comptée que pour $\frac{1}{3}$; la troisième fraction de 2.001 à 3.000 francs l'est pour les $\frac{2}{3}$.

De 3.001 à 6.000 francs il n'est plus effectué de nouvelle déduction. Le montant total des déductions antérieures reste ainsi stationnaire (voir le tableau annexé au présent article, col. 3).

Au-dessus de 6.000 francs de bénéfice *imposable*, c'est-à-dire à partir d'une valeur locative *réelle* supérieure à 12.000 francs, le bénéfice imposable est taxé pour sa totalité.

Sont donc seuls passibles de l'impôt les contribuables exploitant des terres dont la valeur locative dépasse 2.500 francs, car ces terres représentent un bénéfice forfaitaire de 1.250 francs égal à la première fraction exempte d'impôt. (V. tableau p. suivante).

Voici, tout au moins en ce qui concerne les valeurs locatives s'élevant à 12.000 francs et au-dessous, quelques exemples devant faciliter la compréhension du texte précédent :

1° Soit une terre d'une valeur locative de 2.500 frs. Le bénéfice forfaitaire, moitié de la valeur locative, est de 1.250 francs. Cette somme correspondant

TABLEAU

DONNANT LE MONTANT DE L'IMPÔT SUIVANT DIFFÉRENTES

VALEURS LOCATIVES

(Annexe au commentaire de l'A. 18)

VALEUR LOCATIVE des terres exploitées	BÉNÉFICE AGRICOLE forfaitaire (moitié de la valeur locative)	MONTANT des DÉDUCTIONS	REVENU IMPOSABLE	IMPÔT A PAYER	TAUX RÉEL de l'impôt par rapport au revenu (col. 2)
1	2	3	4	5	6
2.500	1.250	1.250,00	«	«	«
3.000	1.500	1.416,67	83,34	3,12	0,20
3.200	1.600	1.483,32	116,68	4,37	0,27
3.500	1.750	1.583,33	166,67	6,25	0,34
4.000	2.000	1.750,00	250,00	9,37	0,47
4.500	2.250	1.833,00	416,67	15,62	0,70
5.000	2.500	1.916,67	583,33	21,87	0,87
6.000	3.000	2.083,33	916,67	34,37	1,14
7.000	3.500	2.083,33	1.416,67	53,12	1,69
8.000	4.000	2.083,33	1.916,67	71,87	1,80
9.000	4.500	2.083,33	2.416,67	90,62	2,02
10.000	5.000	2.083,33	2.916,67	109,37	2,19
12.000	6.000	2.083,33	3.916,67	146,87	2,45
12.200	6.100	«	6.100,00	228,75	3,75
14.000	7.000	«	7.000,00	262,50	3,75
20.000	10.000	«	10.000,00	375,00	3,75
30.000	15.000	«	15.000,00	562,50	3,75
50.000	25.000	«	25.000,00	937,50	3,75
100.000	50.000	«	50.000,00	1.875,00	3,75

exactement à la première fraction de revenu exempte d'impôt, il n'y aura rien à payer ;

2° Soit une propriété d'une valeur locative de 4.000 francs. Le bénéfice forfaitaire, c'est-à-dire imposable est de moitié, soit 2.000 francs. Sur cette dernière somme la fraction allant de 1 à 1.250 francs est exempte d'impôt. Il ne reste donc plus qu'une portion de (2.000 — 1.250 =) 750 francs. Cette deu-

xième portion n'est elle-même imposable que pour $\frac{1}{3}$, soit 250 francs. C'est sur cette somme de 250 francs que sera imposée la propriété de 4.000 francs de valeur locative. Au taux de 3 fr. 75 0/0, il y aura 9 fr. 375 d'impôt à payer ;

3. Soit une propriété d'une valeur locative de 10.000 francs.

Le bénéfice imposable est de 5.000 francs.

Il y a lieu de déduire de cette somme.

- a) La déduction générale de 1.250 francs
soit..... 1.250 fr.
- b) Les $\frac{2}{3}$ sur la différence entre 1.250 et
2.000 francs $\frac{(750 \times 2)}{3}$, soit..... 500 fr.
- c) Le $\frac{1}{3}$ sur la différence entre 2.000 et
3.000 francs $\frac{(1.000)}{3}$, soit..... 333 fr. 33
- Le total des déductions est de..... 2.083 fr. 33

L'impôt sera donc applicable sur la somme qui représente entre 2.083 fr. 33, total des déductions et les 5.000 francs représentant le bénéfice forfaitaire imposable, soit 2.916 fr. 67, qui au taux de 3,75 0/0 donnent 109 fr. 37 d'impôt.

Art. 19

« L'impôt est établi au nom des exploitants dans la
« commune où ils ont leur habitation principale au
« 1^{er} janvier de l'année de l'imposition et d'après la
« consistance de leurs exploitations à la même date ?

1° *Des personnes imposables*

L'impôt est établi au nom de chaque exploitant. Celui-ci sera tantôt le propriétaire lui-même lorsqu'il exploite sa propriété ou qu'il l'a fait exploiter pour son propre compte par un régisseur, tantôt le fermier ou le métayer au cas de bail à ferme ou à portion de fruits.

Dans cette dernière éventualité, quel sera le sort réservé à la part des fruits revenant au propriétaire ? Cette part devra-t-elle être imposée au titre de l'impôt des bénéfices agricoles pour la partie qui pourra excéder la valeur locative ? Cette question doit être résolue par la négative. A défaut de texte de loi précis, l'administration s'en réfère aux débats parlementaires, desquels il résulte que le métayer ou colon partiaire doit être considéré comme seul exploitant et comme tel être assujéti à l'impôt pour la totalité du bénéfice de l'exploitation (1). Il en est ainsi même au cas où le propriétaire et l'exploitant ont convenu de supporter chacun une part d'impôt proportionnelle à la quantité de fruits qui leur revient, car l'administration ne saurait tenir compte de conventions particulières dont l'observation entraînerait

1. Ch. des députés. Séance du 17 juillet 1917 (M. Dumesnil, rapporteur).

pour elle un surcroît de difficultés dans l'établissement des rôles (1).

a) *Fermiers généraux*. — Dans certaines régions, il existe une catégorie d'entrepreneurs de fermage ou « fermiers généraux » qui prennent à bail des propriétés, mais qui ne les exploitent pas eux-mêmes. Ils les sous-louent à des fermiers ou à des métayers. Le profit que retirent ces intermédiaires consiste dans la différence entre la somme qu'ils versent au propriétaire et celle qu'ils reçoivent de leurs fermiers et métayers. Quel est l'impôt applicable au profit provenant de cette spéculation ? Ce sera celui qui frappe le revenu des professions non commerciales, car la profession de « fermier général » ne saurait être assimilée à aucune des occupations et exploitations lucratives dont les profits sont soumis à un impôt spécial sur le revenu (2).

b) *Collectivités*. — Les collectivités (établissements publics, établissements d'utilité publique, sociétés,

1. La solution adoptée en matière d'impôt général sur le revenu n'est pas la même. « En raison du caractère strictement personnel de l'impôt général, il est nécessaire que la part respective du métayer et du propriétaire, dans le bénéfice agricole, soit déterminée pour être comprise dans l'évaluation du revenu total de chacun d'eux. Si le bénéfice est évalué forfaitairement, il doit être alors divisé proportionnellement aux sommes correspondant, d'un côté, à la partie du produit total de la terre qui est recueillie par le métayer et, de l'autre, à celle à laquelle a droit le propriétaire, diminuée de la valeur locative de la propriété ». I. du 30 mars 1918.

2. Rapport de M. Dumesnil. Titre IV et séance Ch. des députés du 18 juillet 1917.

associations, etc.) à l'exception des exploitations gérées pour le compte de l'Etat doivent l'impôt dans les mêmes conditions que les particuliers.

2° Du lien d'imposition

L'impôt est établi dans la commune où le contribuable a son habitation principale. C'est du reste dans ce même lieu qu'il est redevable de l'impôt général sur le revenu.

Les collectivités seront imposées dans la commune où elles ont leur siège.

3° De la base d'imposition

Les contribuables sont assujettis à l'impôt d'après la consistance des terres qu'ils exploitent à la date du 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. Ceci exclut de toute contribution les terres exploitées au cours de l'année précédente et vendues avant la date précitée. Mais les intéressés devront prendre la précaution de faire une déclaration de mutation auprès du contrôleur des contributions directes, car ce fonctionnaire ne connaît souvent que tardivement les transferts de propriété par la voie des extraits d'actes que lui adresse l'administration de l'enregistrement:

L'impôt de chaque contribuable est fixé en vertu d'une cote unique. La base de cette cotisation est déterminée en prenant la moitié de la valeur locative

globale de toutes les terres exploitées par l'intéressé, soit dans la commune, soit sur le territoire de communes différentes.

4^e De la recherche des exploitations imposables.

Il appartient à l'administration des contributions directes de rechercher les exploitations imposables.

Sa tâche sera d'autant plus aisée qu'elle n'aura à rechercher que les terres dont la valeur locative dépasse 2.500 francs. Celles-ci, en raison du morcellement intense qui caractérise la propriété française, appelleront facilement l'attention du contrôleur par leur importance. Néanmoins une imparfaite connaissance des lieux et le fait que de nombreuses propriétés se répartissent sur le territoire de plusieurs communes pourraient faire redouter des omissions. Aussi les instructions de l'administration prévoient-elles que, si besoin en est, le contrôleur fera appel au concours des maires, répartiteurs et classificateurs. Il pourra également recueillir des renseignements auprès des personnes connaissant la localité et auprès des intéressés eux-mêmes.

Indépendamment de ces moyens d'investigation, le contrôleur pourra consulter les relevés des baux enregistrés et les déclarations relatives à la confection des rôles auxiliaires (1) du fermier. Les bulletins

1. Rôles officiels établis par les percepteurs pour faciliter les recouvrements quand tous les impôts sont payés par le fermier, ce qui arrive surtout dans le cas des domaines domaniaux.

de ventilation (1), rédigés à l'occasion de l'évaluation des propriétés non bâties et des révisions du revenu de ces propriétés, les déclarations souscrites pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu.

Art. 20

« Les rôles de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole sont établis et le recouvrement en est poursuivi comme en matière de contributions directes. En cas de déménagement hors du ressort de la perception, comme en cas de vente volontaire ou forcée, l'impôt est immédiatement exigible pour la totalité de l'année courante. »

DE L'ÉTABLISSEMENT DES IMPOSITIONS

L'administration dresse dans chaque commune, à l'aide des documents cadastraux, un relevé des propriétés exploitées par chaque contribuable reconnu imposable ou présumé tel.

Sur ce relevé individuel figurent tous les renseignements y compris les références cadastrales devant servir au décompte du revenu sur lequel l'évaluation du bénéfice agricole sera basée.

1. Recherche de la valeur locative de la terre seule, en écartant le prix de location afférent aux immeubles bâtis et au cheptel fourni par le propriétaire.

Pour ce décompte il n'est pas fait état des propriétés boisées à l'exception de celles dont l'exploitation a pour objet principal ou accessoire la récolte périodique de divers produits, non plus que des terrains qui ne seraient pas utilisés pour la culture (ardoisières, etc.) (1). Il est tenu compte en revanche du revenu de toutes les dépendances immédiates de la ferme, telles que chemins d'exploitation, ruisseaux, abreuvoirs, mares et étangs, fossés, etc.), auxquelles il a été affecté une évaluation par l'administration en raison de la plus-value qu'elles sont susceptibles de procurer à la propriété. Il est également tenu compte du revenu des parcelles qui seraient temporairement exonérées de l'impôt foncier, telles que plantations ou replantations de vignes, mûriers ou autres arbres fruitiers, marais desséchés, etc.).

Si le contribuable n'a pas son habitation principale dans la commune, la copie du relevé est adressée au contrôleur du lieu de l'imposition, à moins que les deux communes ne soient placées sous l'autorité du même contrôleur.

Les relevés sont mis à jour annuellement. Les modifications sont notifiées, s'il y a lieu, au contrôleur du lieu de l'imposition.

Ce travail de relevé ou de mise à jour est effectué par le contrôleur au cours de la deuxième tournée annuelle faite en vue de la formation des rôles de

1. Voir article 16. Champ d'application de l'article.

l'année suivante. Puis au cours de la tournée qu'il effectue au début de l'année de l'imposition, il procédera à une révision sommaire des relevés et notera les modifications survenues entre la date de son dernier passage et le 1^{er} janvier. C'est au retour de cette tournée que le contrôleur arrête, dans le courant de mai, les bases d'imposition en tenant compte des relevés de sa division et des copies de relevés qui lui ont été adressées par les autres divisions de contrôle. Il totalise les revenus, par exploitation s'il y a lieu, puis calcule le bénéfice imposable qui est égal, comme nous l'avons antérieurement démontré, aux $\frac{5}{8}$ du montant total des revenus matriciels. Le chiffre de ce bénéfice est ensuite reporté sur un bulletin spécial, dit d'imposition. Le contrôleur rédige ensuite les matrices des rôles qu'il adresse à la direction des contributions directes vers le 25 du mois de mai.

Le recouvrement de l'imposition est poursuivi comme en matière de contributions directes.

En cas de déménagement hors du ressort de la perception, comme en cas de vente volontaire ou forcée de l'exploitation, l'impôt est immédiatement exigible pour la totalité de l'année courante.

Art 21.

« Les réclamations relatives à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole sont présentées,

« instruites et jugées comme en matière de contribu-
« tions directes.

« Toutefois les réclamations présentées par appli-
« cation du deuxième paragraphe de l'article 17 ci-
« dessus sont jugées et les décisions prononcées en
« audience non publique ; en outre les avis et com-
« munications qui s'y rapportent sont transmis dans
« les conditions prévues par l'article 23 de la loi du
« 15 juillet 1914 en ce qui concerne l'impôt général
« sur le revenu. »

DES RÉCLAMATIONS EN MATIÈRE D'IMPOSITION SUR LES BÉNÉFICES AGRICOLES

Le contribuable pourra avoir à formuler une réclamation pour erreur matérielle commise dans l'établissement des rôles ou pour excès d'imposition. Cette dernière éventualité étudiée à l'occasion de l'article 17 ne se produira qu'exceptionnellement en raison du traitement favorable fait à l'agriculture par l'adoption du système forfaitaire.

Ces réclamations sont présentées, instruites et jugées comme en matière de contributions directes à l'exception toutefois des réclamations présentées par application du deuxième paragraphe de l'article 17, qui sont jugées et les décisions prononcées en audience non publique. En outre les avis et communications qui s'y rapportent à cette dernière catégorie de réclama-

tion sont transmises dans les conditions prévues par l'article 23 de la loi du 15 juillet 1914 en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, c'est-à-dire sous enveloppe fermée.

Il résulte, d'autre part, des débats parlementaires (Chambre des députés. Séance du 18 juillet 1917) que l'exploitant ne pourra réclamer que sur la part des bénéfices. Il ne saurait par exemple mettre en cause l'estimation de la valeur foncière du sol qui pourtant la plupart du temps entre dans l'estimation des bénéfices, car cette estimation de la valeur foncière établie pour vingt ans est invariable (1).

Art. 22

« Les parcs, jardins, avenues, pièces d'eau, et
« tous les terrains réservés au pur agrément ou spécialement aménagés en vue de la chasse sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole à raison d'un revenu déterminé suivant le mode indiqué au premier paragraphe de l'article 17.

« L'impôt est calculé sur la totalité de ce revenu, sans déduction, ni atténuation d'aucune sorte.

« Sont exemptes de la taxe les personnes ayant la jouissance de terrains d'agrément dont la superficie

1. Voir cependant au chapitre V la critique formulée contre les évaluations de 1908-1913, *in fine*.

« n'excède pas un hectare et dont le revenu imposable n'est pas supérieur à 100 francs. »

DE L'IMPOSITION DES TERRAINS D'AGRÈMENT

Dans son premier projet, le Sénat n'avait accordé aucune mention à la terre d'agrément. Dans l'esprit de cette assemblée la terre d'agrément devait donc être complètement assimilée à toutes les autres terres et être traitée avec elles sur un pied d'égalité. Mais la commission de la Chambre des députés a songé que cette assimilation de terrains improductifs et de pur luxe aux terres productives de richesse serait injuste et elle a proposé des les frapper spécialement. Elle a même fait mieux. Pour bien marquer qu'elle leur retirait toute sa sollicitude, elle a supprimé en ce qui les concerne le bénéfice des déductions et atténuations prévues.

Mais en revanche, et pour rester logique avec elle-même, elle a dispensé de la taxe les possesseurs de jardins considérés comme modestes, soit d'après leur étendue, soit d'après le chiffre de l'impôt qu'ils auraient à payer. Cette exemption fait l'objet du troisième alinéa du présent article.

Les terrains réservés au pur agrément, tels que parcs, grands jardins, avenues, pièces d'eau, terrains de chasse, etc., sont donc assujettis à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Mais il faut qu'il

s'agisse réellement de propriétés qui ne sont mises en valeur par aucun mode normal d'exploitation. C'est ainsi qu'une propriété boisée, utilisée comme parc, ne sera pas imposée à ce titre s'il y est procédé à des coupes régulières. Il en est de même d'un terrain sur lequel le droit de chasse est réservé au propriétaire ou affermé à des tiers si ce terrain n'a pas reçu les aménagements spéciaux aux terrains de chasse.

Pour l'application de l'impôt il est fait état des prescriptions de l'article 17. Le taux est de 3,75 o/o sans aucune déduction ni atténuation d'aucune sorte.

Le contribuable qui a la jouissance d'un ou de plusieurs terrains d'agrément dont la superficie totale n'excède pas un hectare et dont le revenu imposable n'est pas supérieur à 100 francs, sont exonérés de l'impôt. Cette exemption, ainsi que nous l'avons dit plus haut, profitera donc particulièrement aux jardins de petite et moyenne importance.

SECTION II

Dispositions communes à l'impôt des bénéfices agricoles et aux impôts sur les autres catégories de revenus.

Art. 42

Déduction des intérêts de dettes. — « Le propriétaire d'un immeuble affecté par hypothèque, privi-

« lège ou antichrèse à la garantie d'une créance, a le
« droit d'obtenir, sur sa demande, le dégrèvement
« de l'impôt foncier (part de l'Etat) afférent à cet
« immeuble jusqu'à la concurrence de la fraction de
« cet impôt frappant un revenu égal aux intérêts de
« la dite créance.

« La demande en dégrèvement est présentée, ins-
« truite et jugée comme en matière de contributions
« directes. Elle doit être produite dans les trois mois
« de la date du paiement des intérêts et appuyée de
« la quittance ou de l'écrit libératoire revêtu des
« timbres mobiles prévus par l'article 40 (mode d'ac-
« quittement de l'impôt sur les revenus des créances,
« dépôts et cautionnements). »

« Les intérêts des dettes chirographaires seront
« déduits des revenus des débiteurs, à l'exception de
« ceux provenant des valeurs mobilières.

« Pour obtenir le bénéfice de cette déduction, les
« contribuables devront en faire la demande et jus-
« tifier que la dette existe réellement, que les inté-
« rêts de la dette alléguée ont été effectivement payés
« au créancier et qu'ils ont été frappés de l'impôt
« prévu par l'article 38 (impôt sur les revenus des
« créances, dépôts et cautionnements).

« La déduction est imputée d'abord sur les reve-
« nus de l'entreprise ou de l'exploitation pour les
« besoins de laquelle la dette aura été contractée. En
« cas d'insuffisance desdits revenus ou à défaut de

« justification concernant la cause de la dette, l'im-
« putation est faite successivement sur les revenus
« des catégories taxées au taux le moins élevé.

« Lorsque des valeurs mobilières ont été consti-
« tuées en gage ou nantissement des créances, le dé-
« biteur peut obtenir le remboursement de l'impôt
« sur le revenu desdites valeurs, jusqu'à concurrence
« des droits perçus sur les intérêts de sa dette, et à la
« condition : 1° de présenter la demande et les justi-
« fications prévues par le quatrième paragraphe du
« présent article ; 2° de justifier que l'impôt sur le
« revenu des titres constitués en gage incombe au
« porteur de ces titres et à été payé par lui. »

En matière de dettes hypothécaires, le débiteur obtiendra, sur réclamation produite dans les trois mois de la date du paiement des intérêts, un dégrèvement de l'impôt foncier (part de l'Etat) afférent à l'immeuble affecté à la garantie de la créance. L'impôt foncier sera réduit jusqu'à concurrence de la fraction de cet impôt frappant un revenu égal aux intérêts de la dite créance.

Le troisième alinéa de l'article 42 concerne les intérêts des dettes chirographaires. Il stipule que les intérêts de ces dettes peuvent, eux, être déduits des revenus de toutes catégories dont dispose le débiteur, à l'exception toutefois des revenus des valeurs mobilières. La déduction est imputable en premier lieu sur les revenus de l'entreprise ou de l'exploitation

pour les besoins de laquelle la dette a été contractée. Ce n'est qu'en cas d'insuffisance de ces revenus ou devant l'impossibilité d'imputer ces intérêts sur une catégorie plutôt que sur une autre, que l'imputation est faite sur les différentes catégories, mais en commençant par celles qui comportent le taux d'imposition le plus faible.

Soit un fermier qui a emprunté une somme de 10 000 francs à 4 0/0 pour développer son exploitation. Il paie un intérêt annuel de 400 francs au prêteur. Il pourra demander la déduction de cette somme sur les revenus de son exploitation.

Mais si ce même fermier exploite, en marge de son exploitation agricole, une distillerie, une sucrerie, l'emprunt qu'il a effectué pourra avoir répondu, à la fois, aux besoins de ses deux entreprises, l'une agricole, l'autre nettement industrielle. Dans ce cas, les intérêts de la dette seront encore déduits du revenu agricole qui comporte le taux d'impôt le moins élevé, et ce n'est qu'en cas d'insuffisance de ce revenu qu'il sera fait imputation sur les revenus commerciaux et industriels.

D'autre part, s'il était prouvé que la dette a été contractée pour l'acquisition, la construction, l'agrandissement, l'aménagement ou l'entretien des immeubles (bâtis ou non bâtis), la réduction s'effectuerait au titre de l'impôt foncier. Il en serait de même si les différents revenus étaient insuffisants pour

permettre la déduction complète des intérêts des dettes chirographaires.

Pour obtenir le bénéfice de la déduction des intérêts chirographaires, le contribuable devra en faire la demande. Il pourra la formuler par simple lettre ou même verbalement et à n'importe quelle date. Mais il devra justifier de la réalité de la dette, du versement des intérêts et du paiement de l'impôt sur les créances par le créancier.

Le dernier alinéa de l'article 42 vise le cas où le débiteur aura remis des valeurs mobilières en garantie de créances. Le montant de l'impôt payé par lui sur le revenu de ces valeurs lui sera remboursé sur sa demande, à la condition qu'il justifie que l'impôt sur le revenu des titres constitués en gage incombe au porteur actuel et a été payé par lui.

Art. 52

« Sur les impôts institués sur les revenus par la
« présente loi et perçus par voie de rôles, ainsi que
« sur l'impôt foncier, chaque contribuable a droit,
« en ce qui concerne la part de l'Etat, à une réduction de 5 o/o pour une personne à sa charge, de
« 10 o/o pour deux personnes, de 20 o/o pour trois
« personnes, et ainsi de suite, chaque personne au
« delà de la troisième donnant droit à une nouvelle
« réduction de 10 o/o, sans que la réduction puisse

« être, au total, supérieure à la moitié de l'impôt.

« Sont considérées comme personnes à la charge
« du contribuable celles qui sont désignées à l'arti-
« cle 13 de la loi du 15 juillet 1914, relative à l'impôt
« général sur le revenu » (*à suivre*).

RÉDUCTIONS D'IMPÔT POUR CHARGES DE FAMILLE

1° *Du montant des réductions*

Sur le montant de l'impôt dont il est redevable, l'exploitant a droit à des réductions pour charges de famille (Voir le texte même de l'art. 52).

Ces réductions sont également applicables en matière d'impôt foncier.

2° *Personnes considérées comme étant à la charge de l'exploitant.*

Aux termes de l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, sont considérées comme personnes à la charge du contribuable, à la condition de ne pas avoir de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier :

1° Les ascendants âgés de plus de soixante-dix ans ou infirmes ;

2° Les descendants (enfants ou petits-enfants), s'il sont âgés de moins de vingt et un ans ou infirmes.

Les ascendants du conjoint du contribuable sont

dans les mêmes conditions considérés comme étant à la charge du contribuable.

Sont, d'autre part, assimilés aux descendants, les enfants même non liés par des liens de parenté que le contribuable aurait recueillis et dont il assure l'entretien.

L'article 13 ajoute que les personnes énumérées ci-dessus ne seront considérées comme étant à la charge du contribuable « qu'à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier ». Mais on a vu précédemment que le contribuable était imposé pour l'ensemble de ses revenus propres réunis à ceux des personnes de sa famille vivant avec lui. Il en résulte que s'il n'a pas demandé qu'une distinction soit faite entre ses revenus et ceux des autres personnes de sa famille, il est considéré comme ayant ces mêmes personnes à sa charge, si elles se trouvent être, bien entendu, dans les conditions prévues à l'article 13 et même au cas où elles auraient des moyens d'existence qui leur seraient propres. Dans cette hypothèse, le contribuable a donc droit au bénéfice de la déduction prévue à l'article 52.

Mais est-il nécessaire que les parents et les enfants du contribuable habitent avec lui pour qu'ils puissent être considérés comme étant à sa charge ? Non. L'administration n'exige pas la cohabitation. La fusion des revenus des personnes envisagées et du

revenu du contribuable imposable suffit à établir qu'elles sont à la charge de ce dernier.

Les sociétés en nom collectif ou en commandite ne sont pas admises à bénéficier de déductions en raison des charges de famille de leurs membres, car ces déductions ont un caractère purement personnel.

C'est d'après la situation de famille des intéressés au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition qu'est réglée l'application des déductions dont il est question.

Passons maintenant à l'étude de la deuxième partie de l'article 52, dont le texte continue comme suit :

DES DÉCLARATIONS

« Pour s'assurer le bénéfice des dispositions qui
« précèdent, les contribuables feront parvenir au
« contrôleur du lieu de leur domicile une déclara-
« tion indiquant les nom, prénoms, date et lieu de
« naissance de chacune des personnes à leur charge,
« ainsi que les circonstances (lien de parenté, etc) de
« nature à justifier que ces personnes rentrent dans
« la catégorie de celles qui sont visées au présent
« article.

« Les déclarations indiqueront également les
« impôts sur lesquels sont susceptibles de porter les
« dégrèvements et les communes dans lesquelles ces
« impôts doivent être établis.

« Les déclarations seront reçues dans les trois

« premiers mois de chaque année ; elles seront vala-
« bles tant que leurs indications n'auront pas cessé
« d'être exactes ; dans le cas contraire, elles devront
« être renouvelées dans le délai ci-dessus indiqué ».

Les déclarations, que souscrivent les contribuables pour s'assurer le bénéfice des déductions pour charges de famille, rédigées comme il est dit ci-dessus, seront établies sur des formules spéciales donnant les instructions indispensables, que l'administration met à la disposition du public dans les mairies.

Ces déclarations sont adressées aux contrôleurs dans les mêmes conditions que les déclarations relatives à l'impôt général.

En raison de cette obligation que la loi fait au contribuable qui veut bénéficier des réductions précitées de faire une déclaration, qu'arriverait-il si le contribuable oubliait d'accomplir cette formalité ? Serait-il privé pour le cours de l'année du droit au dégrèvement ? Non. Il pourrait faire valoir ce droit après la publication des rôles par voie de réclamation introduite dans le délai ordinaire. Il pourrait de plus, encore à la même époque, renouveler une déclaration devenue inexacte ou incomplète, soit de lui-même, soit sur l'invitation du contrôleur.

Art. 54

« Les omissions totales ou partielles constatées
« dans l'assiette de l'un quelconque des impôts ins-
« titués par la présente loi peuvent être réparées
« jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant
« celle au cours de laquelle l'imposition aurait dû
« être établie ».

DE L'IMPOSITION DES DROITS OMIS

Ce texte permet à l'administration d'inscrire dans les rôles jusqu'à expiration des cinq années qui suivent celle de l'imposition, les contribuables qui auraient été omis. Elle lui permet en outre de poursuivre au cours d'un même laps de temps, le recouvrement des sommes dont l'omission résulterait, soit d'une inexacte évaluation des revenus imposables, soit de l'oubli matériel d'une matière imposable au cours de l'établissement des rôles.

CHAPITRE IV

L'IMPÔT DES BÉNÉFICES AGRICOLES ET LA LOI DU 15 JUILLET 1914 INSTITUANT L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

RÉPERCUSSION DE CERTAINES DISPOSITIONS PARTICULIÈRES DE
LA LOI DU 31 JUILLET 1917 SUR LES RÈGLES POSÉES EN
MATIÈRE D'IMPOSITION PAR LA LOI DU 15 JUILLET 1914.

Les bénéfices agricoles frappés d'un impôt spécial par la loi du 31 juillet 1917 sont également imposés depuis le 1^{er} janvier 1916 au titre de l'impôt général sur le revenu en tant qu'élément constitutif du revenu global de l'exploitant.

Le vote de la loi du 31 juillet 1917 devait avoir certaines répercussions importantes sur les règles fixées en matière d'évaluation des revenus imposables par la loi du 15 juillet 1914 qui avait institué l'impôt général.

Aux termes de l'article 10 (1) de cette loi, l'impôt

1. *L'impôt général sur le revenu.* — Loi du 15 juillet 1914, modifiée par les lois des 30 décembre 1916 et 31 juillet 1917.

ART. 10. — « L'impôt est établi d'après le montant total du « revenu net annuel dont dispose chaque contribuable. Ce « revenu est déterminé en égard aux propriétés et aux capitaux

général sur le revenu doit être établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable.

Ce revenu net doit être calculé d'après des règles précises. L'assujetti est tenu, d'autre part, de souscrire une déclaration sous peine de sanctions.

Or la loi du 31 juillet 1917 en créant les impôts particuliers à chacune des diverses catégories de revenus adoptait des procédés différents pour calculer les revenus imposables. C'est ainsi qu'en matière

« que possède ce contribuable, aux professions qu'il exerce, aux
« traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont il jouit,
« ainsi qu'aux bénéfices de toutes occupations lucratives aux-
« quelles il se livre, sous déduction: 1° des intérêts des emprunts
« et dettes à sa charge; 2° des arrérages de rentes payées par
« lui à titre obligatoire; 3° des autres impôts directs et taxes
« assimilées acquittées par lui; 4° des pertes résultant d'un déficit
« d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou
« industrielle.

« Le revenu imposable correspondant aux diverses sources de
« revenus énumérées ci-dessus est déterminé chaque année
« d'après leur produit respectif pendant l'année précédente.

« En ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spécial
« établi par voie de rôles, le contribuable a la faculté de les éva-
« luer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spé-
« cial ».

Personnes imposables. — L'impôt général sur le revenu est dû chaque année par les personnes ayant en France au 1^{er} janvier une résidence habituelle quand le revenu global dont elles disposent n'est pas inférieur au chiffre prévu par la loi ».

Les personnes possédant plusieurs résidences sont imposées au lieu de leur principal établissement (Pour la question des revenus particuliers aux différents membres de la famille, voir ce qui a été dit à l'occasion de l'impôt des bénéfices agricoles).

Collectivités. — Les collectivités ne sont pas susceptibles d'être assujetties à l'impôt. Les bénéfices de celles d'entre elles pour-

de bénéfices commerciaux et industriels elle a, à défaut de déclaration du bénéfice net, admis la taxation sur le chiffre d'affaires. En matière de bénéfices agricoles elle a adopté le forfait basé sur la demi-valeur locative. Cette dualité de méthodes pour calculer un même revenu suivant qu'il s'agit de l'un ou l'autre impôt eût été, si aucun correctif n'avait été admis, une criante anomalie. Mais le législateur l'a heureusement prévenue en annexant à la loi du 31 juillet 1917 l'article n° 56 ainsi conçu :

« L'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 est complété
« comme suit : En ce qui concerne les revenus
« soumis à un impôt spécial établi par voie de rôles,
« le contribuable a la faculté de les évaluer d'après

suivant un but lucratif seront atteints au titre du revenu général de chacun des individus qui la composent.

Exonération à la base. — Les personnes dont le revenu imposable n'excède pas la somme de 3.000 francs, majorée, s'il y a lieu, conformément à l'article 12, sont affranchies de l'impôt.

Contribuables mariés et personnes à charge. — Les contribuables mariés ont droit, sur leur revenu annuel, à une déduction de 2.000 francs. Ils ne sont donc imposables qu'au-dessus de 5.000 de revenu.

En outre tout contribuable a droit sur ce même revenu annuel à une déduction de 1.000 francs par personne à sa charge si le nombre de ces personnes ne dépasse pas cinq. La déduction sera portée à 1.500 francs pour chaque personne au-delà de la cinquième.

Les personnes considérées comme étant à la charge du contribuable sont les mêmes que celles énumérées à l'occasion de l'impôt des bénéfices agricoles.

Calcul de l'impôt. — Le calcul de l'impôt s'opère comme suit :

Il est tout d'abord retranché du revenu global le montant des déductions accordés aux contribuables mariés et ayant des

« les règles fixées pour l'assiette de cet impôt
« spécial » (1).

charges de famille. Sur le revenu ainsi obtenu on procède au calcul de l'impôt de la manière suivante :

Chaque contribuable est taxé seulement sur la portion de ce revenu qui excède 3.000 francs.

La fraction comprise :

entre	3.000 et	8.000 fr.	est comptée pour	1/10
—	8.000 et	12.000 fr.	—	2/10
—	12.000 et	16.000 fr.	—	3/10
—	16.000 et	20.000 fr.	—	4/10
—	20.000 et	40.000 fr.	—	5/10
—	40.000 et	60.000 fr.	—	6/10
—	60.000 et	80.000 fr.	—	7/10
—	80.000 et	100.000 fr.	—	8/10
—	100.000 et	150.000 fr.	—	9/10

La fraction au-dessus de 150.000 francs est comptée pour son intégralité.

1. Voir discussion au Sénat, séance du 31 juillet 1917, p. 799.

Taux de l'impôt. — Le taux de l'impôt appliqué au revenu imposable déterminé comme il vient d'être dit est de 12,50 o/o.

Nouvelle déduction pour charges de famille. — Sur le montant de l'impôt le contribuable a droit à une nouvelle déduction pour charges de famille. Le montant sera réduit de :

5 o/o pour une personne à la charge du contribuable

10 o/o	—	2	—	—	—
20 o/o	—	3	—	—	—
30 o/o	—	4	—	—	—
40 o/o	—	5	—	—	—
50 o/o	—	6	—	—	—

De la déclaration. — Le contribuable passible de l'impôt est tenu de souscrire une déclaration de son revenu avec indication par nature de revenu des éléments qui le composent. Ils mentionnent également : 1° leurs charges de famille, 2° le chiffre et la nature de leurs pertes s'il y a lieu.

L'administration fournit des imprimés spéciaux.

Le contribuable qui ne renouvelle pas sa déclaration est considérée comme ayant maintenu sa déclaration précédente.

En cas de contestation avec le contrôleur, et si un règlement

L'absurdité de cette dualité avait sauté aux yeux de l'administration bien avant l'adoption des textes officiels par les Chambres et, dès le premier mois de l'année 1917, elle avait fait connaître aux intéressés par voie d'affiches apposées dans les mairies que, par anticipation, elle admettrait que les contribuables tiennent compte pour leur déclaration relative à l'impôt général en 1917 des règles d'assiettes prévues pour les impôts cédulaires dans le projet voté par le Sénat, sous réserve, bien entendu, de l'approbation définitive de ce projet par le Parlement. Cette approbation, la Chambre l'a donnée par le vote de l'article 50 précité.

amiable n'intervient pas, la charge de la preuve incombe à ce dernier.

L'assujetti qui n'aura pas souscrit de déclaration dans les trois premiers mois de l'année verra le montant de son impôt majoré de 10 0/0. S'il n'a déclaré qu'un revenu insuffisant, il sera tenu de verser en sus des droits afférents au montant réel de son revenu imposable une somme égale à la partie de ces droits correspondant au revenu non déclaré ; ce droit en sus ne sera cependant perçu que si l'insuffisance constatée est supérieure au 1/10^e du revenu imposable.

Tout contribuable qui n'a pas fait de déclaration ou qui en ayant fait une n'a pas répondu à la demande d'éclaircissement du contrôleur, est taxé d'office. D'autre part, s'il ne parvient pas à un accord avec le contrôleur et qu'il y ait recours contentieux, la charge de la preuve est déplacée. Elle lui incombe. Il supporte, de plus, la totalité des frais de l'instance et d'expertise, sauf dans le cas où son revenu établi par la juridiction compétente ne serait pas supérieur à plus de 10 0/0 au chiffre de revenu déclaré par lui.

En cas d'insuffisance de déclaration ou de taxation constatée à l'ouverture d'une succession, le Trésor opérera le recouvrement des impôts non perçus.

Le contribuable a donc le droit de choisir en matière d'impôt général sur le revenu celle des deux méthodes qui lui est le plus favorable.

Cette faculté d'option en matière de bénéfices agricoles est particulièrement préjudiciable aux intérêts du Trésor. Le bénéfice réel étant dans la presque totalité des cas supérieur au bénéfice forfaitaire, le contribuable ne manque point en matière d'impôt général de se réclamer du nouvel alinéa de l'article 10. Il pourra même en l'absence de tout texte s'y opposant, et s'il y trouve intérêt, changer d'une année à l'autre sa méthode d'évaluation.

CHAPITRE V

ETUDE CRITIQUE

DE L'IMPOT DES BÉNÉFICES AGRICOLES

Bien que l'impôt des bénéfices agricoles soit entré en vigueur dès le 1^{er} janvier 1918, on ne connaît encore son rendement que d'après de simples prévisions. La réforme de notre système fiscal s'étant effectuée en pleine guerre, au moment même où le personnel de l'administration des contributions directes était particulièrement réduit, celui-ci malgré son grand dévouement n'a pu faire entièrement face à une situation aussi chargée et que vint encore aggraver la création de taxes nouvelles. Les rôles de 1918 ne sont encore qu'en voie d'établissement. L'administration compte émettre ceux de l'année courante en novembre prochain ; le retard actuel serait ainsi rattrapé.

N'ayant à faire valoir aucun chiffre correspondant à des réalités, obligation nous est faite de discuter sur des données extraites des documents établis en cours d'étude et des débats qui ont précédé le vote de la loi.

Le rendement prévu de l'impôt des bénéfices agricoles est de 5.000.000. Ce rendement est exceptionnellement faible eu égard à l'importance de la matière imposable. Il paraît encore plus minime si on le rapproche de celui de la cédule commerciale et industrielle qui est évalué à 225 millions.

Quelles sont les causes de la faiblesse de ce rendement ?

C'est tout d'abord, la base elle-même de l'impôt.

Nous avons vu, en étudiant le principe du forfait, que le bénéfice agricole avait été considéré par la majorité des économistes et des législateurs comme égal, si non supérieur, à la rente du sol ou valeur locative. Nous avons également exposé que, sur l'initiative de M. Tournon, le Sénat, puis la Chambre, désireux de continuer vis-à-vis de l'agriculture leur politique traditionnelle de bienveillance, avaient fixé le montant du bénéfice imposable à la moitié seulement de la valeur locative des terres exploitées. Cette estimation, excessivement libérale de l'avis même de ses auteurs, a été maintenue lors du vote de l'article 17 de la loi du 31 juillet.

De plus, au principe de la demi-valeur locative, vint s'ajouter l'admission d'un minimum imposable et d'abattements trop élevés.

D'après l'article 18, le bénéfice agricole imposable, obtenu en ne prenant que la moitié de la valeur locative, ne sera frappé que s'il dépasse 1.250 francs.

Ce qui revient à dire que les propriétés d'une valeur locative de 2.500 francs et au-dessous ne paieront pas l'impôt.

La fixation du minimum imposable à un chiffre aussi élevé doit avoir en France, où la propriété foncière est morcelée à l'excès, une répercussion particulièrement défavorable sur le rendement de l'impôt. La petite exploitation est le régime normal, voici à ce sujet quelques renseignements d'ordre statistique.

Les statistiques professionnelles de 1906 établissent que 48 o/o des exploitations agricoles n'emploient aucun salarié (1). Les autres se répartissent ainsi :

1.278.878	emploient de	1 à 5	salariés
45.192	—	6 à 50	—
201	—	51 à 500	—
0	—	plus de 500	—

Les nombres proportionnels dans les mêmes catégories sur 10.000 établissements sont les suivants :

1^{re} catégorie : 9.658 2^e catégorie : 341 3^e catégorie : 1

Si on considère maintenant la répartition du personnel, il y a une énorme prépondérance des petites exploitations dans les trois premières catégories suivantes :

1 ^{re} catégorie de	1 à 5	salariés :	2.238.652	salariés employés
2 ^e —	6 à 10	salariés :	253.749	—
3 ^e —	plus de 10	salariés :	162.686	—

1. Au lieu de 26 o/o dans le commerce et 10 o/o dans l'industrie.

Nombres proportionnels : sur 10.000 salariés on trouve 8.410 dans la première catégorie, 980 dans la seconde, 610 dans la troisième.

Ces classements récents sont d'ordre professionnel. Pour trouver un classement par superficie il faut remonter jusqu'à l'enquête agricole de 1892 qui seule donne des renseignements précis sur ce point.

En 1892 (1), les exploitations agricoles sont classées en quatre catégories :

1 ^o	Exploitations occupant moins de 1 hectare	: 2.235.000
2 ^o	— de 1 à 10 hectares	: 2.618.000
3 ^o	— de 10 à 40 hectares	: 711.000
4 ^o	— plus de 40 hectares	: 139.000
		<u>5.703.000</u>

Voici les nombres proportionnels :

Sur 100 exploitations agricoles, il y en a 39,21 dans la première catégorie, 45,90 dans la seconde, 12,47 dans la troisième, 2,42 dans la quatrième.

Aux différentes catégories correspondent les nombres d'hectares suivants :

		Nombres proportionnels
1 ^{re} catégorie	: 1.327.000 hectares.....	2.68 0/0
2 ^e —	: 11.244.700 hectares.....	22.47 —
3 ^e —	: 14.313.400 hectares.....	28.99 —
4 ^e —	: 22.493.400 hectares.....	45.56 —
	<u>Total : 49.378.500 hectares</u>	

1. Statistique agricole de la France. Résultats généraux de l'enquête décennale de 1892. Imprimerie Nationale, 1897.

M. Renoult a, d'autre part, donné dans un de ses rapports de 1907 les renseignements statistiques partiels suivants :

Enquête faite dans 18 départements (1).

BAUX	NOMBRE de baux	MONTANT des fermages
de 500 fr. et au-dessous	305.576	54.062.989 fr.
de 501 à 1.000 francs	63.698	45.367.850
de 1.001 à 1.500 «	25.260	30.680.756
de 1.501 à 2.000 «	11.171	19.425.640
de 2.001 à 2.500 «	6.271	14.169.624
de 2.501 à 3.000 «	3.884	10.813.151
de 3.001 à 3.500 «	2.771	9.068.671
de 3.501 à 4.000 «	1.785	6.758.327
de 4.001 à 4.500 «	1.343	5.739.188
de 4.501 à 5.000 «	895	4.431.784
de 5.001 à 5.500 «	716	3.716.458
de 5.501 à 6.000 «	544	3.156.647
de 6.001 à 12.000 (2) «	2.304	19.254.187
de 12.001 à 46.500 (2) «	1.599	39.054
	427.817	236.684.326 fr.

2. Pour la décomposition exacte se reporter au texte du rapport ci-dessous désigné (1).

D'après ce tableau, sur 427.817 baux relevés dans les 18 départements, 411.976 sont d'un montant égal ou inférieur à 2.500 francs. La totalisation des fermages qu'ils représentent donne 163.706.859 francs sur un total général de 236.684.326 francs. Ce qui revient à dire, après calcul des pourcentages, que

1. Rapport René Renoult. Annexe à la 2^e séance du 13 juin 1907. Annexes Ch. des députés, 1907, p. 535. Impression, n° 1053.

96 o/o des propriétés envisagées représentant 68 o/o du revenu foncier ne payeront pas l'impôt des bénéfices agricoles.

Dès sa naissance, l'impôt des bénéfices agricoles était donc condamné à une impuissance fiscale presque complète.

A ces causes de faiblesse du rendement de l'impôt viennent s'ajouter les abattements élevés prévus à l'article 18.

L'exploitant, lorsque la valeur locative réelle ne dépasse pas 12.000 francs, non seulement n'est pas taxé sur la fraction de revenu imposable égale ou inférieure à 1.250 francs, ce que nous venons d'envisager, mais il a de plus droit à une déduction des $\frac{2}{3}$ sur la fraction comprise entre 1.251 et 2.000 fr. et du $\frac{1}{3}$ sur celle comprise entre 2.001 et 3.000 fr.

C'est ainsi qu'une propriété d'une valeur locative réelle de 4.000 francs ne sera imposable que sur 250 francs et une de 6.000 francs que sur 916 francs. (Le tableau annexé au commentaire de l'art. 18 pourra ici être utilement consulté).

Une autre cause de faiblesse sera également le taux modeste de 3,75 o/o, réservé à la cédule agricole et qui est inférieur de 0,75 o/o à celui qui frappe les bénéfices industriels et commerciaux. Appliqué aux chiffres que nous venons de donner, nous arrivons aux résultats suivants : 1° Une propriété de valeur locative réelle de 4.000 francs ne paye que

9 fr. 37 d'impôt, une propriété de 6.000 francs 34 fr. 37, chiffres que viendront encore réduire les charges de famille (art. 52). On voit, sans réflexion spéciale, combien de tels chiffres sont dérisoires. Et si l'on envisage à nouveau les statistiques des pages précédentes mettant en relief le morcellement de la propriété en France, on se rend aisément compte qu'un impôt conçu sur de telles bases ne puisse avoir qu'un rendement insignifiant.

Ce rendement, avons-nous dit, a été évalué à 5 millions. Avant de poursuivre cette étude, voyons quelle a été la méthode employée pour le déterminer et sur quelles données cette prévision est basée.

D'après l'enquête de 1892 le territoire agricole est de 49.378.500 hectares. D'autre part, d'après les récentes évaluations administratives de 1909-1913, la valeur locative globale serait de 2 milliards 084.631.537 francs.

Ces deux éléments font ressortir une valeur locative moyenne de 41 francs à l'hectare.

A l'aide de ce renseignement on peut aisément calculer à partir de quelle superficie moyenne les exploitations agricoles seront taxées. L'exonération à la base est de 1.250 francs, chiffre correspondant à une valeur locative de 2.500 francs. Ne payeront donc l'impôt que les propriétés ayant une valeur locative d'au moins 2.501 francs. Cette valeur locative représente, à raison de 41 francs à l'hectare,

61 hectares. Ne seront donc imposées que les exploitations d'au moins 61 hectares de superficie. Ce chiffre, comme les suivants, n'a pas une valeur absolue, ce n'est qu'une moyenne pour l'ensemble du pays.

Voyons maintenant ce qui se passera pour les abattements.

En usant de la même méthode que précédemment on calculera de quelle superficie à quelle superficie les exploitations seront appelées à bénéficier de la déduction des $\frac{2}{3}$. Nous connaissons déjà la superficie minimum. Nous venons de la déterminer. Elle est de 61 hectares, ou plus exactement de la quantité immédiatement supérieure, soit de 62 hectares. Cherchons la superficie maximum.

Aux termes de l'article 18 la fraction de revenu imposable comprise entre 1.251 et 2.000 francs ne doit être taxée que sur le tiers de sa valeur. Bénéficieront donc de la déduction des $\frac{2}{3}$, les propriétés dont le revenu imposable atteindra un chiffre compris entre 1.251 et 2.000 francs. Ce dernier chiffre correspond à une valeur locative réelle de 4 000 francs. Ce nombre divisé par la valeur locative moyenne de 41 francs à l'hectare donne environ 98 hectares. Ces 98 hectares constituent la superficie maximum cherchée. Seront donc appelées à bénéficier de l'abattement des $\frac{2}{3}$ les propriétés dont la superficie varie de 61 à 98 hectares.

En procédant de même pour les autres tranches de bénéfice forfaitaire on obtient les résultats suivants :

Seront susceptibles de bénéficier de l'abattement du $\frac{1}{3}$, pour la fraction comprise entre 2.001 et 3.000 francs, les propriétés de 99 à 146 hectares.

Paieront l'impôt sans déduction autre que les précédentes (de 3.001 à 6.000 francs de bénéfice imposable) les propriétés de 147 à 292 hectares.

Ce n'est qu'au-dessus de 292 hectares (plus de 6.000 francs de bénéfice imposable et 12.000 francs de valeur locative réelle) que les exploitations seront frappées sur le montant total du bénéfice forfaitaire.

Les nombres précédents n'étant que des moyennes peuvent sans inconvénient être arrondis jusqu'aux dizaines, afin de permettre de ne pas s'écarter des chiffres statistiques connus.

A l'aide des superficies déterminées comme nous venons de l'exposer et à l'aide de renseignements statistiques extraits de l'enquête agricole de 1892 ou fournis par l'administration des contributions directes, on a pu établir le tableau suivant donnant le classement des exploitations d'après les quatre catégories mentionnées plus haut et la répartition des bénéfices correspondants dans les diverses tranches de revenu envisagées à l'article 18 (1).

1. Rapport Dumesnil. Annexe à la séance du 22 février 1917. Ch. des députés. Impression, n° 3044.

CATÉGORIES D'EXPLOITATIONS	NOMBRE	SUPERFICIES (Hectares)	BÉNÉFICES (en millions)	FRACTION DE BÉNÉFICE (en millions)			
				égale à 1.250 fr.	de 1.250 à 2.000	de 2.000 à 3.000	supérieure à 3.000
60 à 100 hect.	41.600	3.300.000	67.650	52.000	15.650	«	«
100 à 150 »	12.000	1.500.000	30.750	15.000	9.000	6.750	«
150 à 300 »	16.800	3.950.000	80.975	21.000	12.600	16.800	30.575
plus de 300 »	4.200	3.550.000	72.775	«	«	«	72.775
	74.600	12.300.000	252.150	88.000	37.250	23.550	103.350

Le rendement de l'impôt pourra maintenant être aisément déterminé grâce à ce tableau.

Le montant total des bénéfices imposables est de :

Bénéfices taxés pour leur totalité.....	103.350.000 fr.
Bénéfices taxés pour les 2/3 : 23 millions 550.000 fr. ci.....	15.700.000 fr.
Bénéfices taxés pour le 1/3 : 37 millions 250.000 fr. ci.....	12.415.000 fr.
	<u>131.465.000 fr.</u>

Ce nombre au taux de 3,75 0/0 donnera 5.000.000 de francs, chiffre constituant le rendement de l'impôt des bénéfices agricoles.

Indépendamment des critiques que nous avons antérieurement formulées, on peut également reprocher à l'ensemble du système forfaitaire de reposer sur une base défectueuse. Le bénéfice provenant de l'exploitation agricole, dit l'article 17, est considéré pour l'assiette de l'impôt comme égal à la moitié de

la valeur locative des terres exploitées. Quelle est cette valeur locative ? C'est celle, avons-nous précisé en commentant ce même article, qui sert de base à l'impôt foncier telle qu'elle résulte des tarifs établis par natures de culture et de propriété en exécution de l'article 3 de la loi du 31 décembre 1907, mais sans la déduction du 1/5.

La nouvelle évaluation des valeurs locatives étant ainsi de date récente, il semblerait que l'impôt des bénéfices agricoles doive reposer sur une base déterminée avec des éléments exacts et qu'elle soit parfaitement équitable. Mais il n'en est rien. Il suffit de rappeler dans quelles conditions furent effectuées ces évaluations.

L'article 3 de la loi du 31 décembre 1907 prescrivait « une nouvelle évaluation des valeurs locatives d'après un tarif établi par natures de culture et de propriété ou à l'aide de baux authentiques ou de déclarations de locations verbales dûment enregistrées. »

En vue de l'exécution du travail, l'administration des contributions directes adressa à ses agents, en date du 30 décembre 1908, une instruction détaillée. Ce travail préparé par les percepteurs devait être exécuté d'après des règles très précises par les contrôleurs aidés de commissions de classificateurs choisis par le préfet sur des listes dressées par les municipalités.

Mais il devait se dégager de certains textes administratifs ultérieurs (1) que l'évaluation entreprise était avant tout un travail urgent de simple statistique ayant pour but de procéder, à la veille de l'établissement d'un impôt sur le revenu, à un recensement de la valeur des terres afin de déterminer pour quel chiffre le revenu foncier entrerait dans le revenu général.

On s'attacha donc à déterminer dans les grandes lignes un revenu moyen par nature de culture. On

1. Voici quelques extraits :

1° « D'après les déclarations faites par le Ministre tant à la tribune de la Chambre qu'à celle du Sénat au cours de la discussion qui a précédé le vote de l'article 3 de la loi du 31 décembre 1907, cette disposition législative *n'a d'autre objet* que de faire procéder à une évaluation générale par exploitation de la valeur locative des propriétés non bâties.

La loi ne stipulant d'ailleurs ni dans qu'elles conditions ni sous quelle forme les résultats de l'évaluation seront utilisés en vue de l'établissement de l'impôt, il n'est pas possible... »

Dans le premier alinéa il est notamment fait allusion aux séances à la Chambre des députés des 6 et 30 décembre 1907, *Journ. off.*, p. 2851 et 3114 et du Sénat du 29 décembre 1907, *Journ. off.*, p. 1451 (*Recueil de solutions annexé à la circulaire* du 30 sept. 1909, n° 1113);

2° « Vous ne manquerez pas de leur faire remarquer (aux municipalités), au surplus, que cette opération, qui est la base d'une réforme ardemment sollicitée par les populations agricoles, constitue une œuvre tout à fait indépendante, et *ne préjugant nullement les mesures qui pourraient être adoptées par le Parlement en vue d'apporter plus de justice et d'équité dans la répartition des charges fiscales...* » (*Circulaire* du 5 février 1909, de M. le ministre des Finances à MM. les Préfets. Direction du contrôle des administrations financières, 2° bureau, n° 4120 C. D.).

classa par catégories, par groupes, d'après la nature générale des cultures et les groupes furent divisés en classes pour tenir compte de la fertilité du sol, de la valeur des produits, de la facilité d'exploitation et de tous éléments susceptibles d'augmenter ou de diminuer le rendement.

Ce travail si délicat fut conduit dans les conditions prévues, mais à la hâte, puisque dans l'esprit des agents des contributions directes il s'agissait de déterminer les éléments d'une simple statistique. Les contrôleurs s'aidèrent de renseignements sommairement recueillis et même s'en tinrent souvent purement et simplement, en l'absence de données suffisantes, aux estimations cadastrales.

Les baux et déclarations verbales ne purent, d'autre part, être utilisés efficacement pour la confection des tarifs d'évaluation, ces actes s'appliquant généralement à des natures de culture les plus diverses. Ils ne pouvaient être utilement retenus que pour effectuer une vérification d'ensemble en ce qui concerne les propriétés louées. On fut ainsi conduit dans la plupart des cas à déterminer les tarifs par voie d'estimation directe. Or, il est certain qu'un tel procédé ne pouvait comporter aucune garantie.

Certes, les résultats furent communiqués aux intéressés. Dans bien des cas les inexactitudes furent rectifiées. Mais le travail de mise au point qui devait résulter de la collaboration des contribuables ainsi

provoquée ne se fit que d'une façon très inégale. L'administration, du reste, ignorant sous quelle forme les résultats de l'évaluation allaient être utilisés en vue de l'établissement de l'impôt ne se rendait pas nettement compte de l'utilité qu'il pouvait y avoir à mettre les propriétaires à même de faire porter leur vérification sur le détail des opérations (1).

Cette vérification fut particulièrement incomplète en ce qui concerne les propriétés pour lesquelles il existait un bail de location en cours. Il avait été prévu que pour cette catégorie d'exploitations la base d'imposition serait la valeur locative résultant du bail et non l'évaluation parcellaire établie par l'administration. Aussi la plupart des intéressés ne s'inquiétèrent nullement quand ils constatèrent que l'évaluation parcellaire de leur propriété était supérieure au montant de leur bail, puisque, d'après les affirmations de l'administration, seul celui-ci devait par la suite être pris en considération. Mais survint la loi du 29 mars 1914 qui homologua purement et simplement (art. 2) les résultats de l'évaluation administrative en prescrivant que « la contribution foncière des propriétés non bâties serait réglée à

1. « La loi ne stipulant d'ailleurs ni dans quelles conditions, ni sous quelle forme les résultats de l'évaluation seront utilisés en vue de l'établissement de l'impôt, il n'est pas possible de se rendre compte de l'utilité qu'il pourrait y avoir à mettre les propriétaires à même de faire porter leur vérification sur le détail des opérations... » (Annexe à la circulaire, n° 1113 précitée).

« partir du 1^{er} janvier 1915 en raison du revenu de
« ces propriétés, tel qu'il résulte des tarifs établis
« par natures de culture et de propriété en exécution
« de l'article 3 de la loi du 31 décembre 1907 et con-
« formément aux règles tracées par l'instruction
« ministérielle du 31 décembre 1908 ».

C'est ainsi que ce travail d'évaluation, qui aurait dû être effectué avec les plus grands soins puisque de sa qualité devait dépendre la valeur de l'impôt foncier des propriétés non bâties ainsi remanié et celle de l'impôt sur les bénéfices agricoles qui allait être institué, avait été bâclé par suite d'un malentendu.

A la vérité, le délai pendant lequel les contribuables étaient admis à contester les résultats des évaluations, qui était fixé à trois mois (1) après chaque publication des rôles pendant les deux premières années d'entrée en vigueur du nouveau mode d'imposition, se trouve prorogé du fait de la guerre jusqu'à la deuxième année qui suivra celle de la cessation des hostilités, en fait 1921. Les intéressés auront donc toute facilité, grâce aux circonstances, pour défendre leurs intérêts et remédier à la situation défavorable qu'avait entraînée le vote rapide de la loi de 1914.

Une autre source d'améliorations réside dans la révision périodique des évaluations prescrite par

1. Six mois la première année, trois mois la seconde.

cette même loi et prévue de telle sorte que la matière imposable soit l'objet d'une nouvelle estimation une fois tous les vingt ans. Mais il n'en reste pas moins acquis qu'actuellement et pendant quelques années encore, la base même d'imposition des bénéfices agricoles sera imparfaite. Nous avons vu que la cause essentielle de la faiblesse du rendement de l'impôt des bénéfices agricoles était la fixation du forfait à la moitié de la valeur locative. Le bénéfice agricole est en réalité au moins égal, sinon supérieur, à cette valeur. Nous l'avons déjà constaté au cours de cette étude. Il l'était avant la guerre, il l'est maintenant dans une proportion beaucoup plus considérable.

C'est là un fait que les intéressés eux-mêmes ne songent pas à contester. Il suffit de comparer quelques prix de denrées d'avant guerre avec ceux pratiqués à l'époque actuelle pour en saisir toute l'importance. Le blé, qui en 1913 se vendait 25 francs les 100 kilogrammes, est taxé depuis 1918 à 75 francs, après avoir été fixé en 1915 à 30, à 33 en 1916, à 50 en 1917.

Le seigle, l'orge, l'avoine ont subi une augmentation semblable. De 19 francs ils sont passés à 55 francs.

Les fourrages qui valaient 7 francs valent maintenant de 30 à 40 francs.

La paille de blé de 3 francs est montée à plus de 20 francs.

Les pommes de terre, antérieurement à 12-14 fr. sont cotées de 45 à 50 francs.

Le prix des bestiaux a subi une ascension identique. Une paire de bœufs qui en 1913 valait 1.200 fr. est payée maintenant de 5 à 6.000 francs.

Une vache laitière de 300 à 400 francs vaut actuellement de 1.200 à 1.500 francs.

Un mouton de 50 francs vaut 150 francs.

Pour les porcs la progression des prix est encore plus sensible. Le cours des porcs gras qui était autrefois de 80 à 120 francs les 100 kilogrammes varie actuellement de 500 à 650 francs.

Il en est de même pour tous les autres produits de l'exploitation agricole, qu'ils soient de nature animale ou végétale, produits de la laiterie, de la basse-cour, des jardins.

Il est de notoriété publique que, grâce à cette augmentation considérable du prix des produits agricoles, les cultivateurs ont réalisé, malgré une progression certaine du coût de la production, d'importants bénéfices.

En l'état de la législation actuelle quelle est la situation de l'administration en face du cultivateur dont le revenu est supérieur à l'évaluation légale ? A-t-elle un recours contre l'exploitant quand elle a acquis la certitude que le rendement de l'exploitation est nettement supérieur au forfait ? Aucun. Elle est liée par le forfait. Ce même forfait la paralyse également en matière d'impôt général sur le revenu. Nous avons vu, en effet, dans le chapitre consacré à cet

impôt, que l'exploitant avait en vertu de l'article 50 de la loi du 31 juillet 1917, modifiant l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, le droit d'évaluer son bénéfice d'après les règles de l'impôt sur les bénéfices agricoles, c'est-à-dire d'après le forfait. Le résultat immédiat de l'entrée en vigueur de cet article fut de mettre le fisc en présence d'évaluations les plus invraisemblables. Tel exploitant qui avait déclaré un bénéfice réel de 10.000 francs l'année précédente n'était plus taxé que sur 2 ou 3.000 après avoir réclamé le bénéfice de l'article 50.

Ainsi donc l'administration n'a aucun recours contre le contribuable lorsque le bénéfice de ce dernier est connu être supérieur à l'évaluation forfaitaire. La loi ne lui a pas donné une arme pour défendre les intérêts du Trésor ainsi lésés.

Mais renversons les rôles et voyons ce que peut le contribuable lorsque son bénéfice est inférieur au forfait. Le 2^e alinéa de l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 lui permet lorsque le forfait lui est défavorable de demander la taxation sur son bénéfice réel, à charge d'apporter les justifications nécessaires.

Ce droit exceptionnel accordé à l'exploitant sans qu'il ait été prévu une contre-partie en faveur de l'administration a provoqué les protestations les plus vives de la part de cette dernière. Ces protestations ont amené le gouvernement à déposer le projet de loi dont nous donnons ci-contre le texte.

CHAMBRE DES DÉPUTÉS

ONZIÈME LÉGISLATURE. SESSION DE 1917

Annexe au Procès-Verbal de la 2^e Séance du 31 décembre 1917

PROJET DE LOI

Portant modification de l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 relatif à l'assiette de l'Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

(Renvoyé à la commission de la législation fiscale. Présenté au nom de M. Raymond Poincaré, Président de la Législation fiscale, par M. L.-L. Klotz, Ministre des Finances).

EXPOSÉ DES MOTIFS

MESSIEURS,

Aux termes de l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917, le bénéfice provenant de l'exploitation agricole est considéré, pour l'assiette de l'Impôt établi sur les revenus de cette catégorie, comme égal à la moitié de la valeur locative des terres exploitées.

Le même article stipule que, dans le cas où le bénéfice réel de l'exploitant pendant l'année antérieure à celle de l'imposition n'aura pas atteint le chiffre forfaitaire pris pour base de taxation, l'intéressé aura le droit, en apportant les justifications nécessaires, d'obtenir une réduction proportionnelle de l'impôt.

Mais, si le bénéfice peut se trouver inférieur à l'évaluation forfaitaire prévu par la loi, il peut aussi l'excéder sensiblement et l'on a déjà pu constater que, pour certaines exploitations et dans certaines circonstances, il était susceptible d'atteindre un chiffre plusieurs fois supérieur au forfait.

Il serait logique et équitable qu'en pareil cas l'administration, usant de son droit qui constituerait la contre-partie de celui dont jouit le contribuable, fut autorisée, à charge, bien entendu, d'apporter également les justifications nécessaires en cas de contestation, à asseoir l'impôt sur le bénéfice réel.

La disposition, que nous avons l'honneur de soumettre à vos délibérations a pour objet de compléter dans ce sens le texte de la loi du 31 juillet 1917.

1

PROJET DE LOI

Le Président de la République française,

Décète :

Le projet de loi dont la teneur suit sera présenté à la Chambre des députés par le Ministre des Finances, qui est chargé d'en exposer les motifs et d'en soutenir la discussion.

ARTICLE UNIQUE. — L'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 est complété par l'alinéa ci-après :

« Lorsque, de son côté, le contrôleur est en mesure d'établir que le bénéfice réel de l'exploitant est supérieur à l'évaluation forfaitaire fixée par le premier alinéa du présent article, il peut, à charge d'apporter, au cas de contestation, les justifications nécessaires, prendre ce bénéfice réel pour base de l'impôt. »

Fait à Paris, le 28 décembre 1917.

Signé : R. POINCARÉ

Par le Président de la République :

Le Ministre des Finances,

Signé : L.-L. KLOTZ

Ce projet accorderait à l'administration le droit de prendre le bénéfice réel pour base d'imposition lorsqu'elle est en mesure d'établir qu'il est supérieur à l'évaluation forfaitaire.

Mais n'a-t-il pas été suffisamment démontré que le calcul de ce bénéfice était impraticable. Le contrôleur ne pourra donc baser son imposition que sur un bénéfice approximatif, aussi défectueux, du reste, que celui que peut fournir le cultivateur demandant le bénéfice des dispositions de l'article 17.

Le projet de loi ainsi conçu est-il acceptable ? Non, s'il doit avoir pour conséquence de faire peser sur les campagnes la menace d'une inquisition possible dont la mise en action dépendrait de l'initiative plus ou moins heureuse d'un agent des contributions directes. Bien qu'il soit certain que celui-ci ne se servirait qu'exceptionnellement d'une telle arme, d'autant moins souvent que son activité serait généralement absorbée par ailleurs, la menace qu'elle comporte n'en pèserait pas moins lourdement sur les esprits et pourrait avoir une conséquence fâcheuse sur la production. Un tel inconvénient ne serait nullement compensé par le supplément de rendement qui, par suite du caractère exceptionnel d'application des dispositions du texte nouveau, ne saurait être bien considérable.

Faut-il alors opter pour le rejet du projet de loi ?
Devant l'imprécision du nouveau texte, si lourd en

menaces et qui sera certainement si peu fertile en résultats, on est tenté de répondre affirmativement. Mais, malgré ces considérations, en songeant à la situation si exceptionnellement favorable faite à l'agriculteur par l'article 17 sans qu'une contrepartie existe au profit du Trésor, on est amené à approuver dans une certaine mesure l'initiative prise par le gouvernement à la requête de l'administration. Il est vrai que la portée du nouveau texte et ses conséquences dépendraient de l'esprit dans lequel il serait appliqué. Nous croyons savoir que le désir de l'administration n'est pas d'user des pouvoirs qui lui seraient ainsi donnés pour pratiquer dans les campagnes directement ou indirectement une véritable inquisition fiscale ; ce qu'elle veut, ce n'est point tant l'abandon complet du forfait qui en serait insensiblement le résultat inévitable, c'est avant tout la possibilité de mettre fin en certaines circonstances aux exonérations véritablement abusives qu'entraîne pratiquement et dans bien des cas le système forfaitaire.

Quoi qu'il en soit, le projet de loi envisagé a été repoussé par la commission de la législation fiscale de la Chambre. Introduit, sur les instances de l'administration dans le projet de loi portant fixation du budget de 1919 (art. 2) non encore venu en discussion, il est à prévoir qu'elle n'aura pas un sort plus heureux.

On reproche particulièrement à l'administration de baser essentiellement son argumentation sur des données d'ordre viticole et on objecte que le fait pour certains viticulteurs du Midi d'avoir fait des bénéfices scandaleux ne saurait être une raison suffisante pour troubler l'ensemble de la population agricole du pays. Si les viticulteurs du Midi ont fait et font des bénéfices importants (1), disent certains, que l'on rompe en matière fiscale (ce qui paraît difficilement acceptable) la solidarité qui existe entre la viticulture et l'agriculture et que l'on crée un régime spécial pour la première (2).

La viticulture méridionale est en effet très faiblement taxée. La valeur locative résultant des évaluations de 1908-1913, établie après une crise viticole sans précédent, est abusivement faible et l'évaluation forfaitaire donne des résultats désastreux pour le Trésor.

Inutile, continuent-ils, de venir troubler la masse de nos exploitants tout entiers au désir de relever la prospérité du pays par un labeur incessant et une production intense. Si nos paysans, nos agriculteurs, ont pu réaliser au cours de la guerre quelques béné-

1. Le vin qui valait en 1913 de 20 à 30 francs l'hectolitre est vendu actuellement de 80 à 95 francs.

2. La production des propriétés viticoles est connue de l'administration, car les lois sur les fraudes prescrivent la déclaration des récoltes.

fices, ils n'ont pas été autrement favorisés que les commerçants et les industriels. Si ceux-ci ont supporté l'impôt des bénéfices de guerre, eux ont eu à souffrir des taxations et des réquisitions qui sous une forme différente ont considérablement réduit leur gain. N'est-ce pas un sacrifice important pour eux que de céder, par exemple, en vertu d'une réquisition militaire des quintaux de fourrage à un prix de beaucoup inférieur à celui pratiqué sur les marchés ?

Ce sont là des arguments qui ont une valeur évidente, mais il n'en reste pas moins certain, quels que soient les cas spéciaux que l'on puisse envisager, que le bénéfice réel de l'agriculteur en dehors des causes de gains exceptionnels est de beaucoup supérieur au montant forfaitaire admis par la loi du 31 juillet 1917.

L'avis défavorable émis par la commission de la législation fiscale est-il définitif ?

Nous ne le croyons pas. Mais il faut reconnaître que cette commission est dans une situation particulièrement délicate, prise qu'elle est entre les deux courants différents qui se manifestent dans le pays. C'est, d'une part, l'opinion du monde des affaires ; commerçants et industriels manifestent avec la plus grande énergie contre le régime abusivement favorable créé au profit d'une catégorie de citoyens par l'adoption du forfait en matière d'impôt sur les bénéfices agricoles. Ils crient à l'injustice. Associa-

ciations, syndicats commerciaux et industriels émettent des vœux demandant la réforme immédiate de la cédula agricole afin que soit réalisée la juste répartition des charges du pays entre tous les Français(1).

1. Voici un tableau comparatif de ce que payent comme impôt au titre de leur cédula respective l'une et l'autre de ces deux catégories de contribuables :

COMMERÇANTS ET INDUSTRIELS		MONTANT DE L'IMPÔT	AGRICULTEURS		MONTANT DE L'IMPÔT
à	1.250 fr. de bénéf. réel payent	14,06	à	1.250 fr. de bénéf. forf. payent	Néant
	1.500 —	16,87		1.500 —	3,12
	2.000 —	28,12		2.000 —	9,37
	3.000 —	50,62		3.000 —	34,37
	3.500 —	61,87		3.500 —	53,12
	4.000 —	73,12		4.000 —	71,87
	4.500 —	84,37		4.500 —	90,62
	5.000 —	95,62		5.000 —	109,37
	6.000 —	140,62		6.000 —	146,87
	10.000 —	320,62		10.000 —	375
	12.000 —	410,62		12.000 —	450
	15.000 —	545,62		15.000 —	562,50
	20.000 —	770,62		20.000 —	750
	25.000 —	995,62		25.000 —	937,50
	40.000 —	1.670,62		40.000 —	1.500
	100.000 —	4.370,62		100.000 —	3.750

Il ressort de ce tableau que la différence du traitement est sensible pour les petits revenus de 1.250 francs et au-dessous. Petits commerçants et industriels ne bénéficiant d'aucune déduction à la base paient l'impôt alors que les cultivateurs ne payent rien. Au-dessus de 1.250 francs et jusqu'à 4.000 francs environ l'avantage est encore en faveur des agriculteurs, mais, en raison du jeu des abattements et du taux différents dans chacune des cédules, cet avantage est de moins en moins sensible et les chiffres des impôts tendent progressivement à s'égaliser. Entre 4.000 et 4.500, il y a rupture d'équilibre ; l'avantage passe aux commerçants et industriels, mais il est peu sensible. Il en sera ainsi jusqu'au delà de 15.000 francs. Entre 15.000 et 20.000 francs, il se produit une nouvelle rupture d'équilibre, mais au

Ce sont encore et toujours les protestations véhémentes de l'administration qui, dans l'intérêt du Trésor et dans un but d'équité fiscale, réclame l'adoption à bref délai du texte du projet de loi dont est saisi le Parlement.

Mais ce sont, d'autre part, celles des intéressés, les vœux émis par les sociétés et les syndicats agricoles demandant le maintien du système actuel et s'efforçant de prouver que tout est pour le mieux.

Cependant, il est à prévoir que dans un temps plus ou moins prochain la commission de la législation fiscale cédant à des considérations surtout

profit des agriculteurs cette fois. Le désavantage existant dès lors pour les commerçants ne va qu'en s'accroissant.

La différence de traitement qu'accuse ce tableau est nettement en faveur des cultivateurs (1). Mais ce ne sont pas seulement ces différents montants d'impôt inscrits en face de revenus identiques qu'il faut considérer. Ce n'est pas là, en effet, que réside la différence de traitement la plus manifeste. C'est dans la base même d'imposition des deux cédules qu'il faut la rechercher. Tandis que pour le commerce et l'industrie l'impôt est basé sur le bénéfice net réel, tel qu'il résulte de données comptables, le cultivateur, lui, n'est imposé que sur un bénéfice évalué forfaitairement et qui est de beaucoup inférieur à son revenu réel. C'est ainsi qu'un commerçant gagnant 12.000 francs sera taxé sur ce chiffre et paiera 410 francs, tandis qu'un agriculteur ayant un revenu semblable pourra par exemple n'être imposé en raison du forfait que sur 5.000 francs et ne payer que 109 francs. Un tel exemple donne leur véritable signification aux protestations des commerçants et industriels.

1. Il y lieu de remarquer que le propriétaire-exploitant sera moins favorisé que le premier, car il paiera en sus de l'impôt sur les bénéfices agricoles l'impôt foncier. Ce double paiement est de nature à faire apparaître la situation de cet exploitant vis-à-vis du commerçant comme moins favorable que ce qui ressort du tableau précédemment donné.

fiscales, puisque l'intérêt du Trésor est en jeu, se décidera à remettre à l'ordre du jour, sous une forme ou sous une autre, la mise au point de la cédule agricole.

Mais il ne nous semble pas que la solution la plus favorable consiste dans l'adoption du projet de loi de l'administration. Ce serait une grave atteinte portée au principe du forfait dont le choix a été une heureuse mesure et dont nous nous sommes efforcé de démontrer l'excellence au cours de cette étude.

Faut-il alors supprimer le 2^e alinéa de l'article 17 incriminé par l'administration et retirer ainsi au cultivateur le droit de rejeter le forfait s'il lui est désavantageux. Nous n'en voyons pas la nécessité. C'est du reste là un droit dont il est rarement fait usage. Sa suppression serait une injustice commise à l'égard du cultivateur malheureux dont les efforts n'auront pas été récompensés par une terre et un ciel parfois ingrats.

S'il y a une réforme à faire, et nous la jugeons indispensable, elle est ailleurs. Elle consisterait, d'une part, dans l'élévation du taux du forfait qui pourrait être porté sans inconvénient à égalité de la rente comme en Angleterre, ou même simplement, afin de donner aux deux impôts grevant la terre une base identique, à égalité de la valeur locative servant de base à l'impôt foncier qui n'est que les $\frac{4}{5}$ de la valeur locative réelle. Il y aurait lieu, d'autre

part, de réduire l'importance de la déduction et des abattements effectués à la base.

Le taux de l'impôt pourrait être élevé, en laissant toutefois subsister un certain écart entre ce taux et celui appliqué aux bénéfices industriels et commerciaux, écart que justifie la prédominance de l'élément travail sur l'élément capital dans la production agricole.

Le système actuel d'imposition ainsi remanié serait plus en rapport avec la capacité contributive de nos cultivateurs. Et, d'autre part, en raison de la facilité donnée à l'exploitant d'opter pour l'imposition sur son bénéfice réel lorsque celui-ci est inférieur à l'évaluation forfaitaire, il ne serait pas à craindre d'injustice dans son application.

C'est là, du reste, l'idée qui a guidé le législateur anglais dans les diverses transformations qu'a subies au cours de ces dernières années la cédule agricole de l'*income-tax*.

Il nous paraît utile de rappeler ici l'effort fiscal formidable fait par notre alliée au cours de la guerre et quelles aggravations ont de ce fait été apportées au régime si libéral antérieurement fait aux cultivateurs anglais.

Un rendement de plus en plus élevé a été demandé à l'*income-tax* et à la *supertax*. Le taux, unique pour toutes les cédules, qui était de 1 sh. 2 en juillet 1914 a été doublé le 27 novembre 1914. Le 23 dé-

cembre 1915, il était porté à 3 sh. 6, ce qui correspond à une augmentation de 40 0/0 ; le 19 juillet 1916, il subissait une nouvelle augmentation de 25 0/0, ce qui la mettait à 5 sh. Le taux avait quadruplé. En même temps la limite d'exemption était abaissée de 160 à 130 livres (de 4.000 à 3.250 fr.) (1) et les abattements sinon supprimés du moins réduits en proportion.

Outre ces aggravations frappant l'ensemble des matières imposées à l'income-tax, la cédule agricole fut, parallèlement à ce qui se produisit pour les autres cédules, l'objet de mesures particulières. Les lois de finances des 23 décembre 1915 et du 19 juillet 1917 ont modifié la base elle-même de l'imposition du bénéfice agricole en la portant du tiers de la valeur locative à l'égalité. Il a été admis toutefois qu'au cas où le bénéfice réel serait inférieur à la valeur locative le contribuable pourrait continuer à demander à être imposé au titre de la cédule D (revenus du commerce, de l'industrie et de professions libérales) à charge pour lui de faire la déclaration de son revenu.

Ainsi donc l'Angleterre, alors qu'elle demandait à tous les impôts un effort de plus en plus grand, n'a

1. Cette limite est encore très élevée, surtout si on la compare au chiffre français qui n'est que de 1.250 francs. Mais en raison du régime foncier anglais qui est celui de la grande propriété, une telle limite n'a pas dans ce pays la répercussion fâcheuse qu'elle aurait en France, pays de petite propriété.

pas craint d'apporter à la cédule agricole les modifications jugées indispensables à un rendement plus élevé.

L'Angleterre nous indique le chemin à suivre. Que le législateur français s'y engage au plus vite. Au moment où notre situation financière est si critique, il importe, avant même de créer des impôts nouveaux, de mettre nos impôts déjà existants en mesure d'apporter au Trésor une contribution mieux proportionnée à la richesse de la matière imposable et aux besoins du pays.

CONCLUSION

L'adoption du système forfaitaire actuel en matière d'impôt des bénéfices agricoles a été une heureuse mesure. Le principe en est excellent. Seule, une évaluation trop faible du rapport existant entre le bénéfice et la valeur locative, ainsi qu'une exagération dans les déductions à la base en a compromis le résultat.

Si donc, en raison d'un rendement aussi préjudiciable aux intérêts du Trésor, une réforme de la cédule agricole s'impose, il convient non de recourir à un autre mode d'imposition que le choix de quelques exemples pris dans les législations étrangères suffirait à condamner, mais de remanier simplement le système actuel en déterminant une évaluation plus voisine de la réalité et en réduisant l'importance du minimum imposable et des abattements actuels.

Le principe du forfait étant ainsi sauvegardé et la possibilité de réclamer l'imposition sur le bénéfice réel lorsque celui-ci est inférieur à l'évaluation for-

faitaire étant maintenu, la modification sera favorablement accueillie dans les campagnes.

Le paysan français, qui au cours de la guerre n'a cessé de manifester le plus pur patriotisme tant à l'avant qu'à l'arrière, considérera comme un devoir nouveau et non moins sacré de contribuer de tout son pouvoir au relèvement économique du pays et cela non seulement par une production intense, mais aussi en versant au Trésor une somme d'impôts mieux proportionnée à ses forces.

Vu : le Président de la thèse,

HITIER

Vu le Doyen,

LARNAUDE

Vu et permis d'imprimer

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris

L. POINCARÉ

ADDITIF

Rôles pour 1918

En cours d'impression les résultats suivants nous sont communiqués :

1° Nombre de contribuables imposés à la date du 30 avril 1919, au titre de 1918 :

42.548

2° Montant des bénéfices agricoles ayant fait l'objet des impositions établies :

105.765.493 francs

3° Produit de l'impôt :

1.602.639 francs, 21 cm.

Ces chiffres sont de beaucoup inférieurs aux prévisions faites au cours des travaux législatifs.

Ces différences sont dues à deux causes principales.

C'est tout d'abord, dans une légère mesure, l'absence de contribution concernant les départements libérés.

C'est, d'autre part et surtout, les difficultés que présente pour un personnel très réduit la recherche

des exploitations impossables. Cette recherche est particulièrement difficile en ce qui concerne les exploitations s'étendant sur le territoire de plusieurs communes. Il a été fait de nombreux oublis. Ceux-ci, il est vrai, pourront être réparés lors de l'établissement des rôles pour les cinq années suivantes.

Il y a également lieu de remarquer que les chiffres déterminés avant le vote de la loi ne sont que des moyennes reposant elles-mêmes sur des données approximatives. Ces évaluations peuvent en conséquence avoir été, dans une certaine mesure, supérieures à la réalité.

Quoi qu'il en soit, il apparaît maintenant encore plus nettement que l'impôt des bénéfices agricoles a un rendement abusivement faible et qu'il importe de le remanier sans tarder.

BIBLIOGRAPHIE

ZOLLA. — Etude d'économie rurale.

— Questions agricoles.

E. GLAÇON. — Précis élémentaire de l'Histoire du droit français.

PAUL VIOLLET. — Histoire des institutions politiques et administratives de la France.

VIUTRY. — Régime financier de la France.

MARCEL MOYE. — Législation financière.

PAUL WAHL. — L'impôt sur le revenu.

GASTON GROS. — L'impôt sur le revenu.

STOURM. — Système général des impôts, 1912.

JÈZE. — Science des finances.

— Les finances de guerre de l'Angleterre.

SELIGMANN. — Histoire de l'income-tax.

F. SAUVAGE. — Les impôts sur les revenus.

LUCIEN BOCQUET. — L'impôt sur le revenu.

BOURCERET. — La taxation des bénéficiaires agricoles, 1905.

AUG. MERCIER et J. BALLOT. — Manuel du contribuable.

BOUGAULT PAUL. — Manuel des nouveaux impôts.

BRISSET C. E. — L'impôt sur le revenu pour 1917 et 1918.

Journal officiel. Débats et documents.

Les lois nouvelles.

Journal d'agriculture pratique.

Bulletin des contributions directes et du cadastre.

Instruction de la Direction des contributions directes du

31 décembre 1908.

Instruction de la Direction des contributions directes du

30 mars 1918.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION.....	5
CHAPITRE PREMIER. — <i>Généralités sur l'imposition des</i> <i>benefices agricoles</i>	15
<i>Section I.</i> — Définition du bénéfice agricole.....	15
1° Recherche d'une définition du bénéfice agricole.....	15
2° La conception du bénéfice agricole dans les prin- cipales législations étrangères.....	22
<i>Section II.</i> — Arguments contre l'imposition des bé- néfices agricoles.....	26
1° Arguments d'ordre historique.....	26
2° Arguments d'ordre économique.....	28
3° Arguments d'ordre fiscal.....	44
<i>Section III.</i> — Arguments en faveur de l'imposition des bénéfices agricoles.....	47
<i>Section IV.</i> — Différentes méthodes d'évaluation du bénéfice agricole.....	50
1° Système de la déclaration.....	51
2° Système de la taxation administrative.....	53
A) Imposition d'après le bénéfice réel.....	54
B) Imposition d'après les signes extérieurs.....	55
C) Imposition d'après une présomption. — Capi- tal d'exploitation. — Valeur locative.....	56
3° Solutions adoptées par les principales législa- tions étrangères.....	61

<i>Section V. — Pourquoi a-t-on créé un impôt spécial aux bénéfices agricoles. Nature juridique des actes du cultivateur.....</i>	65
1° Raisons d'opportunité	66
2° Considérations d'ordre juridique.....	67
CHAPITRE II. — L'établissement en France d'un impôt global sur le revenu et d'un impôt cédulaire sur les revenus et la taxation des bénéfices agricoles.....	74
<i>Section I. — Projets et propositions de loi de 1848 à 1907.....</i>	74
<i>Section II. — Projet Caillaux de 1907. — Vote des lois du 29 mars 1914, 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917.....</i>	89
CHAPITRE III. — Analyse de l'impôt sur les bénéfices agricoles. — Loi du 31 juillet 1917.....	100
<i>Section I. — Dispositions de la loi du 31 juillet 1917 spéciales à l'impôt des bénéfices agricoles....</i>	100
ART. 16. — De l'imposition des bénéfices agricoles.	
1° Nature des bénéfices imposés.....	100
2° Champ d'application de l'art. 16.....	102
a) propriétés boisées.....	103
b) Terrains non cultivés	105
ART. 17. — De l'évaluation du bénéfice imposable.	107
1° Evaluation forfaitaire.....	107
2° Dérogation au système de l'évaluation forfaitaire.....	109
ART. 18. — Abattements et calcul de l'impôt	111
Tableau.....	113
ART. 19. — 1° Des personnes imposables.....	114
a) Fermiers généraux.....	116
b) Collectivités.....	116
2° Du lieu d'imposition.....	117
3° De la base d'imposition.....	118
4° De la recherche des exploitations imposables....	118

ART. 20. — De l'établissement des impositions...	119
ART. 21. — Des réclamations en matière d'imposition.....	121
ART. 22. — De l'imposition des terrains d'agrément.	123
<i>Section II. — Dispositions communes à l'impôt sur les</i>	
<i>bénéfices de l'exploitation agricole et aux im-</i>	
<i>pôts sur les autres catégories de revenus.....</i>	125
ART. 42. — Déduction des intérêts de dettes.....	125
ART. 52. — Réductions pour charges de famille...	129
1° Du montant des réductions.....	130
2° Des personnes considérées comme étant à la charge du contribuable.....	130
3° Des déclarations.....	132
ART. 54. — De l'imposition des droits omis.....	134
CHAPITRE IV. — <i>L'Impôt des bénéfices agricoles et la loi du 15 juillet 1914 instituant l'impôt général sur le revenu. — Répercussion de certaines dispositions particulières de la loi du 31 juillet 1917 sur les règles posées en matière d'imposition par la loi du 15 juillet 1914.....</i>	135
CHAPITRE V. — Etude critique de l'impôt des bénéfices agricoles.....	141
CONCLUSION.....	171
ADDITIF.....	173

